

утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)
28 февраля 2023

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-146/2023-КпР ПЕРСОНИФИКАЦИЯ ОТЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Ряд федеральных стандартов бухгалтерского учета, международных стандартов финансовой отчетности устанавливают требования к раскрытию информации о юридических и физических лицах, находящихся с организацией в различного рода отношениях – о контрагентах организации, о её акционерах и других бенефициарах, о ключевом управленческом персонале и т.п. Характер информации, требуемой к раскрытию, различается в зависимости от предмета регулирования того или иного стандарта.

При этом формулировки стандартов не позволяют однозначно сделать вывод, каким образом организация должна идентифицировать конкретных лиц, в отношении которых раскрывается информация. В частности, является ли достаточной такая идентификация лица, которая позволяет пользователю судить о характере отношений организации с ним, либо необходимо указывать все идентифицирующие данные конкретного юридического или физического лица до такой степени детализации, чтобы пользователь мог однозначно понять, о какой именно организации или персоне идет речь.

Зачастую, раскрытие персонифицированной информации потенциально может нанести вред организации и (или) лицам, о которых раскрывается информация. Причем степень потенциального вреда может быть несопоставимо выше, по сравнению с полезностью раскрываемой информации для принимаемых пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических решений.

Некоторые стандарты для отдельных случаев содержат специальные нормы, позволяющие организации не раскрывать информацию, если такое раскрытие может нанести вред самой организации, ее контрагентам или связанным с ней сторонам. Кроме того, в отношении информации о физических лицах в Российской Федерации и в большинстве других стран мира действует законодательство о защите персональных данных, за распространение которых предусмотрена в том числе уголовная ответственность.

С учетом изложенного целью настоящей Рекомендации является определение степени персонификации отчетной информации, достаточной для раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

РЕШЕНИЕ

1. В настоящей Рекомендации используются термины в следующих значениях:

- отчетность – бухгалтерская (финансовая) отчетность организации, определяемая пунктом 1 статьи 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и отвечающая требованиям статьи 13 этого закона (включая часть 12 этой статьи)
- раскрытие – включение информации в отчетность. Настоящая Рекомендация не применяется при решении вопросов раскрытия включенной в отчетность информации перед какими-либо пользователями путем ее публикации, направления в

государственный информационный ресурс, в государственные органы, заинтересованным лицам или иным образом

- персонификация – указание идентификационных реквизитов юридического лица или личных данных физического лица, которые позволяют пользователям этой информации определять, о каком конкретном юридическом или физическом лице идет речь
 - стандарт – федеральный стандарт бухгалтерского учета или международный стандарт финансовой отчетности, применяемый при составлении отчетности
 - согласие – согласие физического лица на раскрытие своих персональных данных в соответствии с Федеральным законом «О персональных данных» или с аналогичным применимым законодательством другого государства
2. Для выполнения требований стандартов по раскрытию информации о контрагентах, связанных сторонах и других лицах достаточным является указание характера отношений с соответствующим лицом и нет необходимости персонифицировать данные этого лица, за исключением случая, когда стандарт прямо требует раскрыть наименование юридического лица или данные физического лица.
 3. В случае если стандарт прямо требует раскрыть наименование какого-либо юридического лица и не содержит освобождения от этой обязанности, то достаточным является указание официального наименования юридического лица.
 4. Организация не обязана раскрывать в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности персональные данные каких-либо физических лиц без их согласия. При наличии такого согласия в случае если стандарт прямо требует раскрыть данные какого-либо физического лица и не содержит освобождения от этой обязанности, достаточным является указание только тех данных физического лица, которые прямо названы в стандарте.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Требования Федеральных стандартов бухгалтерского учета и Международных стандартов финансовой отчетности нацелены на раскрытие информации о финансовом положении, финансовых результатах и денежных потоках одного конкретного экономического субъекта и в этой связи касаются данных о других субъектах исключительно как элемент информации об отчитывающейся организации. В частности, данные о других субъектах могут являться элементами информации о финансовом положении, финансовых результатах и денежных потоках отчитывающейся организации в связи с тем, что другие субъекты являются для этой организации связанными сторонами, объектами инвестиций или сегментами бизнеса. В большинстве случаев требования стандартов ограничиваются характером отношений с другими субъектами, но в отдельных случаях касаются указания на конкретные субъекты.

Информация о связанных сторонах регулируется Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» и Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

В ПБУ 11/2008 не содержится требований раскрытия какой-либо персонифицированной информации. Пункты 6 – 13 содержат требования о раскрытии информации только об операциях и характере отношений со связанными сторонами. Кроме того, в соответствии с пунктом 16 этого положения в случаях, когда раскрытие информации в объеме, предусмотренном этим Положением, приведет или может привести к потерям экономического характера и (или) урону деловой репутации организации и (или) ее контрагентов, и (или) связанных с ней сторон, организация может раскрывать информацию в ограниченном объеме, не раскрывая те сведения, которые обуславливают указанные потери и (или) урон.

МСФО (IAS) 24 также нацелен на раскрытие информации об отношениях и операциях со связанными сторонами и остатках по таким операциям, но не на персонификацию информации о связанных сторонах. Наименование другого лица упоминается лишь в одном случае. В соответствии с пунктом 13 этого стандарта организация должна раскрыть наименование своей материнской

организации и стороны, обладающей конечным контролем, если эта сторона отлична от материнской организации. Если ни материнская организация, ни сторона, обладающая конечным контролем, не представляют консолидированную финансовую отчетность, доступную для общего пользования, раскрывается также название следующей вышестоящей материнской организации, которая представляет такую отчетность. Исходя из этой формулировки, а также исходя из сферы применения стандарта и целей раскрытия информации о связанных сторонах, как это определено пунктами 2 – 8, а также пункта 16, следует, что раскрытие наименования материнской и (или) вышестоящей организации рассматривается здесь в контексте отсылки пользователя к соответствующей консолидированной финансовой отчетности, в которой пользователь может увидеть консолидированную информацию о финансовом положении, финансовых результатах и денежных потоках группы, в которую входит данная отчитывающаяся организация.

Так или иначе, ни МСФО, ни ФСБУ не содержат требований по включению в бухгалтерскую (финансовую) отчетность так называемых «списков связанных сторон» и даже не предусматривают такого понятия.

Что касается информации об инвестициях в другие организации, то в ФСБУ (ввиду отсутствия специальных стандартов) требований по предоставлению какой-либо персонифицированной информации не содержится. Тем не менее, МСФО в рамках требований к раскрытию информации об инвестициях в другие организации предусматривают необходимость раскрывать наименования дочерних организаций, в том числе как консолидируемых, так и неконсолидируемых, также как наименования совместного предпринимательства или ассоциированных организаций.

Так, в соответствии с пунктом 12 МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях» по каждой из своих дочерних организаций, в которых имеются неконтролирующие доли участия, существенные для отчитывающейся организации, должно раскрываться наименование дочерней организации и основное место осуществления деятельности (и страна юридической регистрации, если она отличается от основного места осуществления деятельности) дочерней организации. Также в соответствии с подпунктом (а) пункта 19В этого же стандарта инвестиционная организация должна раскрыть в отношении каждой неконсолидируемой дочерней организации название этой организации. Кроме того, в соответствии с подпунктом (а) (i) пункта 21 этого стандарта организация должна раскрыть для каждого соглашения о совместном предпринимательстве и ассоциированной организации, которые являются существенными для отчитывающейся организации, наименование совместного предпринимательства или ассоциированной организации.

Вместе с тем, в соответствии с пунктом 1 МСФО (IFRS) 12 целью этого стандарта является установление требования к организации о раскрытии информации, которая позволяет пользователям ее финансовой отчетности оценить характер ее участия в других организациях и связанные с ним риски и влияние такого участия на ее финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки. Таким образом требования к раскрытию наименования объекта инвестиций следует рассматривать не изолировано само по себе, а в рамках заявленной цели как элемент финансовой информации об инвесторе. Для понимания характера участия, связанных с ним рисков инвестора, влияние такого участия на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки инвестора, достаточным является указание официального наименования юридического лица – объекта инвестиций.

Аналогичным образом построены положения МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов». В соответствии с подпунктом (а) пункта В64 этого стандарта приобретатель должен раскрывать для каждого объединения бизнесов, произошедшего в течение периода, название и описание объекта приобретения. При этом в соответствии с пунктом 1 целью этого стандарта является повышение уместности, надежности и сопоставимости информации об объединении бизнесов и его последствиях, которую отчитывающаяся организация представляет в своей финансовой отчетности. Чтобы достичь этой цели, этот стандарт (помимо прочего) определяет, какую раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия объединения бизнесов. То есть, наименование объекта приобретения следует рассматривать исключительно с точки зрения необходимости этой информации для оценки характера и финансовых последствий объединения бизнесов для покупателя.

В части информации по сегментам требования, затрагивающие вопросы персонификации информации содержатся только в ФСБУ. Так, согласно пункту 31 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» организация раскрывает наименование покупателя (заказчика), выручка от продаж которому составляет не менее 10 процентов общей выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации. В соответствии с подпунктом «а» пункта 19 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации» в отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, подлежит раскрытию общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки.

Вместе с тем, оба указанных положения содержат нормы, освобождающие организации от раскрытия данной информации. Согласно пункту 33 ПБУ 12/2010 и пункту 22 ПБУ 9/99 в случаях, когда раскрытие информации в объеме, предусмотренном этим Положением, приведет или может привести к потерям экономического характера и (или) урону деловой репутации организации и (или) ее контрагентов, и (или) связанных с ней сторон, организация может раскрывать информацию в ограниченном объеме, не раскрывая те сведения, которые обуславливают указанные потери и (или) урон.

В отличие от ФСБУ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты» содержит прямую норму, подчеркивающую отсутствие необходимости персонификации информации по сегментам. В соответствии с пунктом 34 этого стандарта организация должна предоставить информацию о степени своей зависимости от основных покупателей. Если выручка от операций с одним внешним покупателем составляет 10 процентов или более от выручки организации, то организация должна раскрыть данный факт, общую сумму выручки от каждого такого покупателя и наименование сегмента или сегментов, к которым относится данная выручка. Организация не обязана раскрывать название основного покупателя или сумму выручки, которую отражает каждый сегмент в отношении этого покупателя.

Что касается персонификации информации о физических лицах, то единственным случаем подобного рода требований является пункт 31 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», в соответствии с которым пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать (если эти данные отсутствуют в информации, сопровождающей бухгалтерский отчет) состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации.

В этом вопросе также следует отметить статью 6.1. «Обязанности юридического лица по раскрытию информации о своих бенефициарных владельцах» Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». В соответствии с частью 7 этой статьи информация о бенефициарных владельцах юридического лица раскрывается в его отчетности в случаях и порядке, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации. При этом в соответствии с частью 8 этой же статьи для ее целей под бенефициарным владельцем понимается физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25 процентов в капитале) юридическим лицом либо имеет возможность контролировать его действия. При этом в законодательстве Российской Федерации отсутствуют прямые нормы, которые бы предусматривали конкретные случаи и порядок раскрытия информации о бенефициарных владельцах юридического лица в его отчетности. Нет даже указаний на вид отчетности, в которой такая информация должна раскрываться, в частности, идет ли здесь речь о бухгалтерской (финансовой) отчетности или о какой-то другой.

При этом в законодательстве Российской Федерации есть прямые нормы, ограничивающие распространение персональных данных. Так, в соответствии со статьей 7 «Конфиденциальность персональных данных» Федерального закона «О персональных данных» операторы и иные лица, получившие доступ к персональным данным, обязаны не раскрывать третьим лицам и не распространять персональные данные без согласия субъекта персональных данных, если иное не предусмотрено федеральным законом. В соответствии со статьей 24 «Ответственность за нарушение требований настоящего Федерального закона» лица, виновные в нарушении требований этого Федерального закона, несут предусмотренную законодательством Российской Федерации ответственность. Моральный вред, причиненный субъекту персональных данных вследствие нарушения

его прав, нарушения правил обработки персональных данных, установленных этим Федеральным законом, а также требований к защите персональных данных, установленных в соответствии с этим Федеральным законом, подлежит возмещению в соответствии с законодательством Российской Федерации. Возмещение морального вреда осуществляется независимо от возмещения имущественного вреда и понесенных субъектом персональных данных убытков. При этом статья 13.14. «Разглашение информации с ограниченным доступом» Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях предусматривает соответствующую административную ответственность за разглашение информации, доступ к которой ограничен федеральным законом (за исключением случаев, если разглашение такой информации влечет уголовную ответственность), лицом, получившим доступ к такой информации в связи с исполнением служебных или профессиональных обязанностей.

Ограничения на распространение персональных данных физических лиц, аналогичные указанным выше, существуют в большинстве стран мира. При применении ФСБУ и МСФО следует исходить из такого понимания их положений, которое предполагает отсутствие противоречий с применимым законодательством. В этой связи любые положения стандартов о включении в бухгалтерскую (финансовую) отчетность данных о каких-либо физических лицах применяются исключительно в части, не противоречащей законодательству о защите персональных данных. В частности, организация не должна включать в бухгалтерскую (финансовую) отчетность персональные данные физического лица без его согласия. При этом физическое лицо не обязано давать организации такое согласие.