

## Tajemnica przedsiębiorstwa a dyrektywa Unii Europejskiej o ujawnianiu informacji niefinansowych

Aldona Kamela-Sowińska\*

**Streszczenie:** Celem artykułu jest wskazanie związków, jakie zachodzą między rachunkowością i zachowaniem tajemnicy przedsiębiorstwa a realizacją zadań i celów postawionych w Dyrektywie<sup>1</sup>.

Za tak sformułowanym celem stoi teza mówiąca o tym, że zachowanie tajemnicy przedsiębiorstwa oraz spełnienie założonego celu Dyrektywy, tj. zwiększenie znaczenia, zgodności i porównywalności informacji ujawnianych przez spółki na terenie Unii Europejskiej, jest w praktyce gospodarczej wysoce mało realistyczne i nie przyniesie znaczących korzyści spółkom, inwestorom ani innym zainteresowanym stronom działającym na jednolitym rynku, ani nie przyczyni się do społecznego i zrównoważonego długotrwałego wzrostu oraz zwiększenia zatrudnienia. Może natomiast spowodować wysoce dyskrecjonalne ujawnianie informacji niefinansowych, przez co doprowadzi do potraktowania sprawozdania o ujawnianiu tych informacji za narzędzie marketingu, a nie jako zestaw informacji do oceny i podejmowania decyzji.

*Założenia* – Artykuł ma charakter analizy możliwych skutków wprowadzenia nowych uregulowań w zakresie rachunkowości w krajach Unii Europejskiej. Konkluzje wynikające z artykułu mają charakter postulatywny, a ich celem jest wskazanie obszarów do dalszych szczegółowych badań naukowych. W artykule zamiennie stosowane są terminy „wiedza” i „informacja” oraz „jednostka” w rozumieniu ustawy o rachunkowości i „przedsiębiorstwo” w rozumieniu ogólnym. Ilekroć treść tego wymaga, powoływana jest forma prawna, np. spółka.

*Metody/podejścia badawcze* – W artykule wykorzystano funkcję praktyczną wiedzy ekonomicznej, polegającą na możliwości jej wykorzystania do doboru i kwantyfikacji celów gospodarczych, do projektowania systemów i celów organizacyjnych, do doboru zasobów, aby efektywnie uzyskiwać zakładane cele. Z punktu widzenia nauk prawnych, w artykule zastosowano metodę badania teoretyczno-prawnego i badania nad stanem i funkcjonowaniem prawa obowiązującego.

*Wartości poznawcze* – W artykule wskazano na zagrożenie, jakim może być pogodzenie wymogów Dyrektywy z wymogami ochrony tajemnicy przedsiębiorstwa oraz postawiono pytanie o to, gdzie kończy się tajemnica handlowa/tajemnica przedsiębiorstwa, a zaczyna obowiązek ujawniania informacji niefinansowych.

**Słowa kluczowe:** tajemnica przedsiębiorstwa, rachunkowość, sprawozdawczość finansowa, dyrektywy UE, informacje niefinansowe

---

\* prof. dr hab. Aldona Kamela-Sowińska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań, e-mail: aldona.kamela-sowinska@ue.poznan.pl.

<sup>1</sup> Dyrektywa w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (tekst mający znaczenie dla EOG), opublikowana w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej L182 /19.

## **Wprowadzenie**

Informacja to potęga. Takie stwierdzenie tylko na pozór wydaje się banałem. Informacja jest droga w produkcji, lecz tania w reprodukcji (Shapiro 2007). Informacja jest bowiem w gospodarce wolnorynkowej kluczowym elementem warunkującym sukces. To informacja jest podstawą podejmowania decyzji i to informacja może wynieść przedsiębiorstwo na wyżyny światowego biznesu, ale ta sama informacja może też je zniszczyć.

Część informacji jest ogólnie dostępna. Istnieje jednakże taka wiedza, którą posiadają nieliczni – ma ona cechę wiedzy chronionej, często określanej tajemnicą. Z podmiotowego punktu widzenia ochrona danych i informacji dających przewagę konkurencyjną stała się istotnym elementem funkcjonowania przedsiębiorstw. Natomiast ze społecznego punktu widzenia w ostatnich kilkunastu latach zaczął nabierać coraz większego znaczenia popyt na informację oraz na przejrzystość działalności ze strony przedsiębiorstw. Nietrudno zauważyć, iż zarówno świadomość społeczna oraz zainteresowanie społecznym i środowiskowym aspektem prowadzenia biznesu, jak i wzrost uwagi ze strony mass mediów zaowocowały zwiększoną ilością informacji w sprawozdaniach publikowanych przez przedsiębiorstwa (Tagesson i in. 2008). W odpowiedzi na tę ostatnią tendencję, u której podstaw leży działanie w społecznie uzasadnionym interesie, powstała Dyrektywa UE o ujawnianiu informacji niefinansowych.

Działanie w ramach społecznie uzasadnionego interesu nie zostało zdefiniowane w prawie. Najczęściej działanie takie jest wyjaśniane jako „wymóg przyjęcia właściwego środka do realizacji pewnych podstawowych wartości lub jako działanie dla ochrony racji, którym, ze względu na pewien interes społeczny, przysługuje pierwszeństwo w zaspokojeniu. Interes społeczny jest formą quasi-klauzuli generalnej o podobnym charakterze, jak zasady współżycia społecznego z kodeksu cywilnego czy dobre obyczaje z ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Nie jest możliwe nadanie im konkretnej treści normatywnej, ich interpretacja zależy od okoliczności konkretnego przypadku” (Pązik 2010). Działanie w ramach społecznie uzasadnionego interesu jest przejawem kierunku zmian dokonujących się w sposobie prowadzenia współczesnego biznesu. Takie działanie ma bezpośredni wpływ także na kierunki zmian w rachunkowości, a szczególnie w sprawozdawczości finansowej, co jest równoznaczne z powstawaniem wątpliwości, problemów, dylematów i kwestii do rozwiązania. O jednej z nich traktuje niniejszy artykuł.

### **1. Przesłanki i zakres Dyrektywy**

W dniu 26 czerwca 2013 roku weszła w życie Dyrektywa 2013/34/UE. Nowe prawo europejskie obejmuje jedynie duże spółki, które zatrudniają powyżej 500 pracowników, uznawane za jednostki zainteresowania publicznego. W ocenie Komisji Europejskiej niektóre spółki w stopniu niedostatecznym odpowiadają na rosnące potrzeby inwestorów, akcjonariuszy, wspólników, pracowników i organizacji społeczeństwa obywatelskiego w zakresie

przejrzystych informacji niefinansowych. W ocenie Komisji wzrost zapotrzebowania na informacje niefinansowe oraz korzyści płynące z ich ujawniania są uważane jako długoterminowe i trudne do oszacowania w precyzyjny sposób. Natomiast koszty ponoszone w krótkim okresie są oczywiste, łatwiej identyfikowalne i mierzalne. Podmioty gospodarcze są mniej skłonne do aktywnego prowadzenia polityki w tej dziedzinie ze względu na postrzeganie problemu przez pryzmat korzyści i kosztów. Tak więc sama Komisja, wprowadzając Dyrektywę, uznała, że jej realizacja będzie napotykać problemy, żeby nie określić tego jako opór przeciw jej wdrożeniu.

Ostatecznie za cel Dyrektywy uznano zwiększenie znaczenia, zgodności i porównywalności informacji ujawnianych przez spółki na terenie UE ([www.europarl.europa.eu/sides/getDoc/](http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc/)).

Uznano, że zmiana dyrektyw o rachunkowości jest najbardziej odpowiednim instrumentem prawnym, ponieważ pozwala państwom członkowskim na pewną swobodę w dostosowaniu jej rozwiązań do reguł i warunków krajowych. Wprowadzenie zmian do dyrektyw na poziomie całej UE zapewnia jednak, że treść i forma proponowanego działania nie wykrócą poza zakres niezbędny i proporcjonalny do osiągnięcia regulacyjnego celu.

Dyrektywa o ujawnianiu informacji niefinansowych stanowi, że:

„I. a) Roczne sprawozdanie z działalności zawiera rzetelną ocenę rozwoju i wyników spółki oraz jej sytuacji wraz z opisem najważniejszego ryzyka i niepewności, w obliczu których się znajduje.

Ocena ta jest zrównoważoną i pełną analizą rozwoju i wyników spółki oraz jej sytuacji, zgodną z wielkością i złożonością przedsiębiorstwa.

b) (...) ocena obejmuje także sprawozdanie niefinansowe dotyczące przynajmniej kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu, w tym:

- (i) opis polityki stosowanej przez spółkę odnośnie do tych kwestii,
- (ii) skutki tej polityki,
- (iii) ryzyko związane z tymi kwestiami oraz sposób zarządzania tym ryzykiem przez spółkę.

c) W stopniu koniecznym dla zrozumienia rozwoju, wyników lub sytuacji spółki analiza zawiera zarówno finansowe, oraz, w odpowiednich przypadkach, niefinansowe kluczowe wskaźniki wyników związanych z daną działalnością”.

Raportowanie informacji pozafinansowych powiązane jest i zbliżone z zagadnieniami zrównoważonego rozwoju i społecznej odpowiedzialności biznesu. Szczególnie dotyczy ono prospołecznych i proekologicznych działań przedsiębiorstw i cechuje się racjonalnym podejściem w zarządzaniu – podejściem, które spory nacisk kładzie na uwzględnianie w procesie podejmowania decyzji biznesowych czynników związanych z otoczeniem społecznym lub środowiskowym, tj. uwzględniania swojego wpływu na otoczenie jako istotnego czynnika, który może być zarówno źródłem przewagi, jak i ryzyka.

Do obszarów ryzyka autorka zalicza odpowiedź na pytanie, gdzie kończy się tajemnica handlowa/tajemnica przedsiębiorstwa, a zaczyna obowiązek ujawniania informacji niefinansowych.

## 2. Tajemnica przedsiębiorstwa

W polskim ustawodawstwie pojęcie „tajemnica handlowa” nie zostało zdefiniowane, choć ustawodawca posługuje się nim w kilku aktach o randze ustawy<sup>2</sup>, wprowadzono natomiast termin „tajemnica przedsiębiorstwa”, zdefiniowany w art. 11 ust. 4 ustawy z 16 kwietnia 1993 roku o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (DzU 2003, nr 153, poz. 1503 ze zm.; dalej: u.z.n.k.), który w art. 11 ust. 4 stanowi, że: „przez tajemnicę przedsiębiorstwa rozumie się: nieujawnione do wiadomości publicznej informacje techniczne, technologiczne, organizacyjne przedsiębiorstwa lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą, co do których przedsiębiorca podjął niezbędne działania w celu zachowania ich poufności”.

W potocznym znaczeniu pojęcia „tajemnica przedsiębiorstwa” i „tajemnica handlowa” używane są zamiennie. Zgodnie z u.z.n.k. za tajemnicę przedsiębiorstwa można traktować tylko taką informację, która łącznie spełnia trzy warunki (Solga 2013):

- ma charakter techniczny, technologiczny, handlowy lub organizacyjny przedsiębiorstwa,
- nie została ujawniona do wiadomości publicznej, podjęto w stosunku do niej niezbędne działania w celu zachowania poufności.

Informacja ma charakter technologiczny, kiedy dotyczy szeroko rozumianych sposobów wytwarzania, *know-how*, formuł chemicznych, wzorów i metod działania. Informacja handlowa to całokształt doświadczeń i wiedzy, danych i informacji przydatnych do prowadzenia przedsiębiorstwa, które w sposób bezpośredni nie odnoszą się do procesu wytwarzania.

Informacja „nieujawniona do wiadomości publicznej” to taka, która jest nieznaną ogółowi lub osobom, które ze względu na swój zawód są zainteresowane jej posiadaniem. Taka informacja odpowiada pojęciu „tajemnica”, jeżeli przedsiębiorstwo chce, aby pozostała ona tajemnicą dla odbiorców, konkurentów i wola ta dla innych osób musi być rozpoznawalna. Bez takiej woli, choćby tylko dorozumianej, może ona być nieznaną, ale nie będzie tajemnicą. Informacja nieujawniona do wiadomości publicznej traci ochronę prawną, gdy każdy przedsiębiorca (konkurent) dowiedzieć się o niej może drogą zwykłą i dozwoloną, a więc, gdy np. pewna wiadomość jest przedstawiana w pismach fachowych lub gdy z towaru wystawionego na widok publiczny każdy fachowiec dowiedzieć się może, jaką metodę produkcji zastosowano. „Tajemnica” nie traci zaś swego charakteru przez to, że wie o niej pewne ograniczone grono osób zobowiązanych do dyskrecji w tej sprawie, jak pracownicy

---

<sup>2</sup> Pojęcie to funkcjonuje w różnym znaczeniu, np. w następujących aktach prawnych: art. 8a i 8b Ustawy z 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (gdzie użyto zwrotu „tajemnica handlowa producenta”) czy w ustawie z 15 grudnia 2000 r. o Inspekcji Handlowej (art. 16).

przedsiębiorstwa lub inne osoby, które przedsiębiorca wtajemnicza w proponowany im interes (Okniński 2012).

Podjęcie niezbędnych działań w celu zachowania poufności informacji dotyczy sytuacji, w której informacja podlegająca ochronie nie może dotrzeć do osób trzecich w łatwy sposób, bez szczególnych starań i zabiegów. Jeżeli jakaś informacja nie może zostać udostępniona, przedsiębiorstwo musi ustalić, jakie informacje są objęte tajemnicą. Również w orzecznictwie przyjmuje się, że przedsiębiorstwo odmawiające ujawnienia określonych informacji powinno wykazać, dlaczego informacje te mają status tajemnicy przedsiębiorstwa (Wyrok WSA 2006).

W polskim prawie istnieje także pojęcie „informacja poufna”, ujęte w art. 154 ustawy o obrocie instrumentami finansowymi (Ustawa... 2005): „1. Informacją poufną w rozumieniu ustawy jest – określona w sposób precyzyjny – informacja dotycząca, bezpośrednio lub pośrednio, jednego lub kilku emitentów instrumentów finansowych, jednego lub kilku instrumentów finansowych albo nabywania lub zbywania takich instrumentów, która nie została przekazana do publicznej wiadomości, a która po takim przekazaniu mogłaby w istotny sposób wpłynąć na cenę tych instrumentów finansowych lub na cenę powiązanych z nimi pochodnych instrumentów finansowych: (art. 154 ust. 1).

Podobnie jak w polskim prawie, pojęcie tajemnicy przedsiębiorstwa określają akty prawne nie tylko w Europie, lecz także w odległych od Polski krajach<sup>3</sup>. W Japonii wprowadzono w 1990 roku *Trade Secret Act* jako tzw. poprawkę do ustawy o nieuczciwej konkurencji, która klasyfikuje trzy elementy pojęcia tajemnicy handlowej – *trade secret*:

- informacja musi być nieznaną dla ogółu społeczeństwa,
- informacja musi być należycie chroniona,
- informacja musi być użyteczna jako informacja o charakterze technicznym lub jako informacja gospodarcza dla działalności biznesowej (Nakoshi 1993).

W USA funkcjonuje *The Uniform Trade Secrets Act* (UTSA), wprowadzony w 1979 roku z poprawką z roku 1985. Od 2013 roku UTSA obowiązuje w 47 stanach, w Dystrykcie Columbia, w Puerto Rico i na Wyspach Dziewiczych. Prawo to określa, co należy rozumieć przez tajemnicę handlową. UTSA w par. 1.4. (*Uniform...* 2005) określa, że są to informacje, w tym formuły, patenty, wzorce, programy, urządzenia, metody, techniki i inne procesy, które:

- spowodują powstanie wartości ekonomicznych aktualnie lub potencjalnie w przyszłości, które generalnie nie są znane lub łatwo pozyskiwane w trybie użycia dostępnych powszechnie środków przez osoby, którym mogłyby przysporzyć wartości ekonomicznych,
- są przedmiotem stosownych starań o zachowanie ich w tajemnicy<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> W terminologii anglojęzycznej używa się pojęcia *trade secret*, co powoduje, że tłumaczy się ten termin na język polski jako „tajemnica handlowa”.

<sup>4</sup> “Trade secret” means information, including a formula, pattern, compilation, program, device, method, technique, or process, that: (i) derives independent economic value, actual or potential, from not being generally known to, and not being readily ascertainable by proper means by, other persons who can obtain economic value from its disclosure or use, and (ii) is the subject of efforts that are reasonable under the circumstances to maintain its secrecy.

W odniesieniu do państw UE pełne studium zakresu pojęciowego i zakresu stosowania tajemnicy handlowej, w tym tajemnicy przedsiębiorstwa w krajach Unii Europejskiej, można znaleźć w *Study on Trade Secrets...* (2013).

Pojęcie tajemnicy handlowej mieści się zatem w części definicji tajemnicy przedsiębiorstwa zawartej w art. 11 ust. 4 u.z.n.k., którą określa treść „lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą”. Przyjmuje się, że przedmiotem tajemnicy przedsiębiorstwa może być każda informacja mająca wartość gospodarczą, a ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji zawiera jedynie przykładowe wyliczenie takich informacji – w związku z tym tajemnicą taką może być np. informacja handlowa i finansowa (Galińska-Rączy 2013). Podobne opinie wyrażają S. Sołtysiński i S. Gogulski (Szwaja 2013), A. Tułodziecka (2012) oraz R. Solga (2013). W art. 11 ust. 4 u.z.n.k. ustawodawca zaliczył – oprócz informacji technicznych i technologicznych, takich jak sposoby produkcji, plany techniczne, metody kontroli jakości, wzory użytkowe, wynalazki nadające się do opatentowania – także informacje tzw. organizacyjne, np. dane dotyczące struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa, informacje dotyczące organizacji pracy osób zatrudnionych, zasady finansowania działalności. Wszystkie pozostałe informacje to „inne informacje posiadające wartość gospodarczą”. W literaturze można znaleźć przykłady informacji mających wartość handlową, czyli takich, które dotyczą komercyjnej strony działalności przedsiębiorstwa, jak dane kontrahentów, tzw. poufne *know-how* czy informacje związane z działalnością marketingową.

Przykładową listę, co może wchodzić w zakres tajemnicy przedsiębiorstwa, podaje R. Solga (2013): „**Sprzedaż**: lista klientów, informacje dotyczące osób decyzyjnych u klientów, ceny transakcyjne, poufne cenniki, terminy obowiązywania lub odnawiania umów, potrzeby klientów, np. w zakresie asortymentu, oprogramowania, obsługi itp., otrzymane zapytania ofertowe, złożone oferty, fakt prowadzenia negocjacji i ich przebieg; **Marketing**: prognozy i plany sprzedaży, informacje uzyskane podczas badania konkurencji, informacje uzyskane podczas badania klientów, wartość budżetów reklamowych, plany kampanii marketingowych lub reklamowych; **Dostawcy, podwykonawcy, pracownicy**: informacje o dostawcach i stosowanych cenach, informacja o jakości dostaw lub usług poszczególnych dostawców, terminach realizacji, informacja [o] stosowanych zamówieniach konkurencji, informacje o wynagrodzeniach pracowników; **Kontrola jakości**: informacje o wadliwościach poszczególnych produktów, zgłaszanych reklamacjach, statystyki, procedury kontroli jakości; **Produkcja**: informacja koszt-cena, dane dotyczące dostawców, stosowane receptury, przepisy, metody produkcji, procedury, pozytywne i negatywne *know-how*; **Badania i rozwój**: plany rozwoju, kierunki rozwoju, wynalazki przed zgłoszeniem wniosku patentowego, wyniki badań, wyniki poszukiwań nowych produktów lub usług, pozytywne *know-how* w zakresie badań i rozwoju, negatywne *know-how*, czyli informacje o niepowodzeniach i ślepych uliczkach; **Informacje finansowe**: wewnętrzne dokumenty finansowe, budżety, prognozy, raporty, nieujawniane rachunki zysków i strat, obowiązkowe sprawozdania finansowe przed ujawnieniem; **Wewnętrzne informacje o firmie**: sposób organizacji pracy, biznes plany, oprogramowanie stosowane przez firmę”.

Interpretując pojęcie „tajemnica przedsiębiorstwa”, należy mieć również na uwadze definicję zawartą w art. 39 ust. 2 umowy międzynarodowej, której stroną jest Polska, tzw. TRIPS – *Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights* (DzU 1996, nr 32, poz. 143). Zgodnie z art. 39 TRIPS, informacje mają „wartość handlową” tak długo, jak:

- są poufne w tym sensie, że jako całość lub w szczególnym zestawie i zespole ich elementów nie są ogólnie znane lub łatwo dostępne dla osób z kręgów, które normalnie zajmują się tym rodzajem informacji,
- mają wartość handlową dlatego, że są poufne,
- i poddane zostały przez osobę, pod której legalną kontrolą informacje te pozostają, rozsądnym, w danych okolicznościach, działaniom dla utrzymania ich poufności.

„Z powyższego przepisu wynika to, że informacja czerpie wartość handlową z poufności oraz możliwości jej wykorzystania w walce konkurencyjnej. Innymi słowy – określone dane mają wartość handlową, gdy pozostają nieujawnione i dają przedsiębiorcy przewagę nad konkurencją” (Brzozowska 2013). Przyjmuje się zatem w praktyce, że przedmiotem tajemnicy przedsiębiorstwa może być każda informacja mająca wartość gospodarczą, a ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji zawiera jedynie przykładowe wyliczenie takich informacji – w związku z tym tajemnicą taką może być np. informacja handlowa i finansowa (Zaremba 2009).

### **3. Problemy zachowania tajemnicy przedsiębiorstwa przy sporządzaniu sprawozdania z ujawniania informacji niefinansowych**

Sprawozdawczość w zakresie ujawniania informacji niefinansowych stawia nowe zadania przed rachunkowością, sprawozdawczością finansową, służbami finansowo-księgowymi oraz audytorami – zadania na miarę XXI wieku. Już nie tylko ekonomia wymaga podejścia coraz bardziej heterogenicznego. Wymaga jej także rachunkowość. Stopniowo kształtuje się nowy nurt w ekonomii – ekonomia złożoności (Mączyńska 2011). O potrzebie współdziałania naukowców z obszaru rachunkowości niech posłużą słowa E. Duckego z Rezerwy Federalnej, skierowane do pracowników branży księgowej w rocznicę upadku Lehman Brothers: „Aby uniknąć nawrotów kryzysów ekonomicznych, zmiany standardów rachunkowych i reguł finansowania (...) muszą być koordynowane globalnie (...). Na całym świecie dyskutują twórcy reguł rachunkowości, prawodawcy i politycy, wysuwając swoje propozycje. Wyzwanie polega na tym, aby zmian dokonać gładko i sprawnie” (Tapscott, Williams 2011). Nowa Dyrektywa UE wpasowuje się w ten nowy nurt ekonomii różnorodności.

W świetle powyższych uwag można wskazać kilka kluczowych problemów, które na obecnym etapie wymagają naukowego opracowania i mogą posłużyć praktyce w realizacji Dyrektywy.

Spółki, które zobligowane są do przygotowania sprawozdania z ujawnianiem informacji niefinansowych stają przed licznymi problemami. Dzieje się tak, ponieważ jest to instrument

nowy i skutków jego sporządzenia oraz ujawnienia danych nie da się przewidzieć. Pojawiają się już, choć jeszcze nieliczne, wątpliwości i pytania dotyczące wprowadzenia w życie Dyrektywy. „Rodzą się tutaj cztery zasadnicze pytania: (i) czy w ogóle ujawnienie informacji pozafinansowych znajduje uzasadnienie w mechanizmach rynkowych; (ii) czy aby najlepszym narzędziem wdrażania jest nakładanie odgórnego nakazu; (iii) czy aby czas kryzysu jest najlepszym czasem na obciążanie przedsiębiorców dodatkowymi obowiązkami i kosztami; (iv) czy racjonalny jest szczególnie nacisk legislatorów na kwestie różnorodności, które niejako zostały »doklejone« do wniosku” (Dymowski 2013).

Po pierwsze, już na samym początku pojawiają się zatem pytania o cel jakichkolwiek prac w zakresie przyjęcia społecznie odpowiedzialnej polityki firm. Pojawia się pytanie o kwestie finansowania i o to, czy korzyści, które firma uzyska w wyniku zaangażowania w odpowiedzialny biznes i jego raportowanie, będą adekwatne do poniesionych nakładów.

Pytanie drugie: które z informacji, których ujawnienia oczekuje Dyrektywa, nie posiadają wartości gospodarczej? Czy ujawnienie zagadnień i problemów środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu, w tym: opis polityki stosowanej przez spółkę odnośnie do tych kwestii; (ii) skutki tej polityki; (iii) ryzyko związane z tymi kwestiami oraz sposób zarządzania tym ryzykiem przez spółkę, o których mówi Dyrektywa, nie mają wartości gospodarczej? Jeżeli przyjąć, że ww. informacje wartości gospodarczej nie mają, to jakie informacje taką wartość mają?

Kolejne pytanie: kto i przy użyciu jakich metod i technik wyceny oceni wartość gospodarczą informacji z poszczególnych obszarów objętych obowiązkiem informacyjnym Dyrektywy i podejmie decyzję o jej ujawnieniu lub zachowaniu jako tajemnicy przedsiębiorstwa?

W następnej kolejności stoi problem adresatów raportu. Tutaj ważne jest, aby przypadkiem nie pominąć żadnej grupy interesariuszy. Odbiorcami informacji zawartych w Dyrektywie mają być spółki, inwestorzy, pracownicy, kontrahenci. Część z nich to po prostu konkurencja.

Pojawia się kolejne pytanie: jaki będzie wpływ ujawniania informacji niefinansowych na ocenę wartości i rating spółki? W którym z aktualnie publikowanych raportów SCR sporządzonych przez polskie spółki można wyczytać o toczących się procesach sądowych z klientami i kontrahentami, pracownikami, o ukrytych kosztach kar i opłat za nieprzestrzeżenie przepisów o ochronie środowiska, o ilości zawartych tzw. umów śmieciowych? Pokazanie takich informacji obniżałoby rating spółki, a to z kolei stałoby w sprzeczności z oczekiwaniami inwestorów. Już przy wprowadzaniu Dyrektywy występował silny lobbing korporacji, które twierdziły, że podniesie to ich koszty, a nowym prawem objęte zostaną te podmioty, które w większości przypadków już obecnie, w ramach realizacji idei CSR, sporządzają takie raporty ([www.Bielan.pl/2014/04](http://www.Bielan.pl/2014/04)).

Kolejny problem to, czy wprowadzenie nowego obszaru raportowania, i to raportowania informacji niefinansowych, w przypadku rachunkowości wymagać będzie nowych



narzędzi pomiaru, wyceny, opisu oraz raportowania. Powinny one przyczynić się do nadrobienia przez rachunkowość zaległości i przygotowania m.in. nowego sprawozdania (nowych sprawozdań), które temu sprostą (sprostają).

Nie można pominąć kwestii, czy istnieje zagrożenie, że przedsiębiorcy nie będą chcieli ujawniać swoich danych niefinansowych, uznając je za dane wrażliwe. W Dyrektywie nie wprowadzono żadnych sankcji za jej nieprzestrzeganie, a skutki braku sankcji prowadzić mogą do zatajania przez firmy informacji uznając, że ich ujawnienie narusza tajemnicę przedsiębiorstwa i przewagę konkurencyjną oraz, że jej ujawnienie może wywołać negatywne reakcje z racji nierównego traktowania.

Rozstrzygnięcie dylematu, gdzie kończy się tajemnica przedsiębiorstwa, a zaczyna obowiązek ujawniania informacji niefinansowych wymusi także wzrost interdyscyplinarności rachunkowości jako nauki. Stopień skomplikowania współczesnych procesów gospodarczych wymusza na nauce rachunkowości podejście interdyscyplinarne do rozwiązywania problemów dla praktyki, problemem jest jednak głębokość i stopień asymilacji rachunkowości z innymi naukami ekonomicznymi. Innymi słowy, gdzie jest granica odrębności naukowej rachunkowości z jej wszelkimi implikacjami, jakimi będą paradygmaty i aksjomaty tej nauki?

## Uwagi końcowe

Raport z ujawniania informacji niefinansowych ma pokazać, czego dane przedsiębiorstwo postanowiło dokonać w trzech obszarach: ekonomicznym, społecznym oraz środowiskowym, a następnie – czy cele zostały osiągnięte. Autorka ma świadomość następujących zmian w sprawozdawczości finansowej. Na dowód autorka przytoczy swoje słowa: „Przewiduję zmierzch rachunkowości w okresie dwóch generacji, tj. około 50 lat. Za rachunkowość w tym kontekście rozumiem system ewidencji i sprawozdawczości finansowej funkcjonujący od początku jej istnienia do lat 80. XX wieku. Zastąpi ją **finansowy opis gospodarczy** skrojony na miarę, na co dziś powszechnie używa się w literaturze anglojęzycznej terminu *tailor made accounting*. Rachunkowość będzie tracić swój dotychczasowy charakter i będzie się przekształcać w naukę uniwersalnego opisu gospodarczego, gdzie rachunkowość narracyjna zastępuje wartości liczbowe” (Kamela-Sowińska 2014). Utrzymanie znaczącej roli systemu rachunkowości w podejmowaniu decyzji gospodarczych wymaga postawienia pytań o konsekwencje i skutki tych zmian. W artykule wymieniono te z nich, które wymuszają odpowiedź na pytanie postawione w celu artykułu: gdzie kończy się tajemnica handlowa/tajemnica przedsiębiorstwa, a zaczyna obowiązek ujawniania informacji niefinansowych?

## Literatura

- Brzozowska M. (2013), *Tajemnice mające wartość gospodarczą*, „Zabezpieczenia” nr 4.
- Dymowski J. (2013), *Nowe obowiązki sprawozdawczości niefinansowej dla dużych przedsiębiorstw*, <http://cafr.pl/nowe-obowiazki-sprawozdawczosci-niefinansowej-dla-duzych-przedsiębiorstw/#> (5.01.2014).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę PE i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/WEG i 83/349/EWG.
- Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie poprawy równowagi płci wśród dyrektorów niewykonawczych spółek, których akcje są notowane na giełdzie i odnośnych środków, COM(2012) 614 final.
- Forum Odpowiedzialnego Biznesu, *Raportowanie danych niefinansowych ESG a odpowiedzialne inwestowanie*, <http://odpowiedzialnybiznes.pl/publikacje/raportowanie-danych-niefinansowych-esg-a-odpowiedzialne-inwestowanie-przewodnik-dla-spolek-i-inwestorow> (4.01.2015).
- Galińska-Rączy I. (2013), „Biuro Analiz Sejmu” nr 4 (40), s. 233–243.
- Gorynia M., Kowalski T. (2013), *Nauki ekonomiczne i ich klasyfikacja a wyzwania współczesnej gospodarki*, „Ekonomista” nr 4, s. 457–474.
- Kamela-Sowińska A. (2013), *Czy rachunkowość to już nauka społeczna?*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, red. A. Karmańska, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Kamela-Sowińska A. (2011), *Geopolityka rachunkowości, czyli o zmierzchu rachunkowości, którą znamy*, w: *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości. Tom 1*, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Fundacja Rozwoju Uniwersytetu Gdańskiego, Sopot.
- Kamela-Sowińska A. (2014), *Od rachunkowości do opisu gospodarczego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2014. s. 107–116.
- Mączyńska E. (2011), *Gdy sługa staje się panem, czyli dysfunkcje pomiaru wartości biznesu i wyników działalności gospodarczej*, w: *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 639*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 37, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 103–120.
- Nakoshi H. (1993), *New Japanese Trade Secret Act*, „Journal of the Patent & Trademark Office Society” nr 75 (3.01.2014).
- Narody Zjednoczone, *The Future We Want*, dokument końcowy konferencji Narodów Zjednoczonych na temat zrównoważonego rozwoju RIO+20, A/CONF.216/L.1.
- Okniński M. (2012), *Co może stanowić tajemnicę przedsiębiorstwa?*, [Poradnikprzedsiębiorcy.pl](http://Poradnikprzedsiębiorcy.pl) (5.01.2014).
- Tagesson T.T., Broberg P.B., Collin S.O.C., Blank V. (2008), *What explains the Content and Extent of social disclosures on corporations*, Internet Webpages, Kristianstad. [www.diva-portal.org/smash/get/diva2:239448/FULLTEXT01.pdf](http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:239448/FULLTEXT01.pdf).
- Tapscott D., Williams A.D. (2011), *Makrowikinomia. Reset świata i biznesu*, Studio Emka, Warszawa.
- Pązik A. (2010), ZNUJ 2010/3/110-122, *Obrona interesu społecznego jako przesłanka wyłączająca bezprawność naruszenia dobra osobistego*, [www.lex.pl/akt/-/akt/obrona-interesu-spoecznego-jako-przeslanka-wylaczajaca-bezprawnos-naruszenia-dobra-osobistego](http://www.lex.pl/akt/-/akt/obrona-interesu-spoecznego-jako-przeslanka-wylaczajaca-bezprawnos-naruszenia-dobra-osobistego) (3.01.2015).
- Shapiro C. (2007), *Potęga informacji. Strategiczny przewodnik po gospodarce sieciowej*, Helion, Gliwice.
- Shocker A.D., Sethi S.P. (1973), *An Approach to Incorporating Social Preferences in Developing Action Strategies*, „California Management Review”.
- Sobczak K. (2014), *Raportowanie pozafinansowe – nowy obowiązek dużych firm*, [www.lex.pl/czytaj/-/artykul/raportowanie-pozafinansowe--nowy-obowiazek-duzych-firm](http://www.lex.pl/czytaj/-/artykul/raportowanie-pozafinansowe--nowy-obowiazek-duzych-firm) (27.04.2014).
- Solga R. (2013), *Przykłady tajemnic przedsiębiorstwa*, <http://tajemnica-przedsiębiorstwa.pl/przyklady-tajemnic-przedsiębiorstwa> (30.12.2014).
- Sprawozdanie w sprawie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw: dbanie o interesy obywateli a droga do trwałego ożywienia gospodarczego sprzyjające włączeniu społecznemu* (2012/2097(INI)); Komisja Zatrudnienia i Spraw Socjalnych. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=//EP//NONSGML+REPORT+A7-2013-0023+0+DOC+PDF+V0//EN&language=PL> (27.04.2014).
- Sprawozdanie w sprawie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw: rozliczane, przejrzyste i odpowiedzialne zachowanie przedsiębiorstw a trwały wzrost* (2012/2098(INI)); Komisja Prawna, [www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=//EP//NONSGML+REPORT+A7-2013-0017+0+DOC+PDF+V0//EN&language=PL](http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=//EP//NONSGML+REPORT+A7-2013-0017+0+DOC+PDF+V0//EN&language=PL) (27.04.2014).
- Study on Trade Secrets and Confidential Business Information in the Internal Market* (2013), [http://ec.europa.eu/internal\\_market/iprenforcement/docs/trade-secrets/130711\\_final-study\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/iprenforcement/docs/trade-secrets/130711_final-study_en.pdf) (3.01.2014).

- Tułodziecka A. (2012), *Tajemnica przedsiębiorstwa. Ochrona na gruncie ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji*, „Roczniki Nauk Prawnych” t. XXII, nr 4, s. 147–163.
- Uniform trade secrets act with 1985 amendments* (1985), drafted by the National Conference of Commissioners on Uniform State Laws and by it approved and recommended for enactment in all the states at its annual conference meeting in its ninety-fourth year in Minneapolis, Minnesota.
- Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Komentarz* (2013), red. J. Szwejca, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Ustawa z 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (DzU 2003, nr 153, poz. 1503 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (DzU 2005, nr 183, poz. 1538 ze zm.).
- Wyrok WSA w Poznaniu z 31 sierpnia 2006 r., sygn. akt IV SA/Po 456/06, LEX nr 916388.
- [www.bielan.pl/20124/04](http://www.bielan.pl/20124/04) (27.04.2014).
- Zaremba M. (2009), *Prawo dostępu do informacji publicznej. Zagadnienia praktyczne*, Difin, Warszawa.

#### TRADE SECRET V. DIRECTIVE ON DISCLOSURE OF NON-FINANCIAL AND DIVERSITY INFORMATION

**Abstract:** The main purpose of this article is to draw attention of the scientific community involved in the accounting, accountants and auditors on a new Directive on disclosure of non-financial and diversity information. Companies concerned will be need to disclose information policies, risks and results as regarded environmental matters, social and employee – related aspects, respect for human right anti-corruption and bribery issues and diversity on boards of directors. From the other hand companies have to keep trade secret and to undertake efforts to maintain its secrecy due to gain a competitive advantage. This article is an attempt to find the answer where is the border between trade secret and accountancy solutions in response to a growing demand of Directive.

**Keywords:** trade secret, Directive, non-financial reporting, accounting

#### Cytowanie

- Kamela-Sowińska A. (2015), *Tajemnica przedsiębiorstwa a dyrektywa Unii Europejskiej o ujawnianiu informacji niefinansowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 854, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 73, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 981–991; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).

