

**Wytyczne dotyczące  
procedury wyboru  
i współpracy z firmą  
audytorską badającą roczne  
sprawozdanie finansowe  
spółki z udziałem  
Skarbu Państwa**

AKCEPTUJĘ



Beata Szydło

Prezes Rady Ministrów

## I. Wprowadzenie

---

Wszystkie podmioty gospodarcze powinny prowadzić raportowanie finansowe swojej działalności w sposób transparentny i zgodny z przepisami prawa.

Mając to na uwadze oraz realizując cel rzetelnego przygotowywania sprawozdań finansowych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa znaczenia nabiera problematyka doboru właściwie przygotowanych firm audytorskich do badania sprawozdań finansowych oraz współpracy rady nadzorczej lub pełnomocnika wspólnika i zarządu z firmą audytorską, a w szczególności z kluczowym biegłym rewidentem na wszystkich etapach badania sprawozdania finansowego.

Należy zapewnić, aby sprawozdania spółek z udziałem Skarbu Państwa były zawsze sporządzane zgodnie z obowiązującymi przepisami w zakresie rachunkowości, finansów, prawa podatkowego, prawa cywilnego i prawa handlowego, a przez to w sposób pełny, rzetelny i jasny przedstawiały osiągnięty wynik finansowy za okres objęty badaniem oraz sytuację majątkową i finansową badanej jednostki na dzień kończący dany rok obrotowy.

Dokument ten jest kierowany do rad nadzorczych lub pełnomocników wspólnika oraz zarządów spółek i stanowi wyraz oczekiwań Prezesa Rady Ministrów w zakresie procedury wyboru i współpracy z firmą audytorską badającą roczne sprawozdanie finansowe spółki z udziałem Skarbu Państwa.

Uregulowania zawarte w tym dokumencie dotyczące wyboru firmy audytorskiej do badania rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych, mogą być stosowane do wyboru firm dokonujących badania sprawozdań sporządzonych za inne okresy niż roczne.

## II. Zagadnienia ogólne

---

- 1.** Zaleca się, aby w spółkach z udziałem Skarbu Państwa wyboru firmy audytorskiej, do badania sprawozdania finansowego spółki dokonywała rada nadzorcza lub pełnomocnik wspólnika, chyba że statut albo umowa spółki lub inne wiążące spółkę dokumenty lub przepisy stanowią inaczej.
- 2.** Przez firmę audytorską, uprawnioną do badania sprawozdania finansowego spółki, rozumie się podmiot określony w art. 46 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. poz. 1089), dalej *ustawa o biegłych rewidentach*.

- 3.** Postępowanie rady nadzorczej lub pełnomocnika wspólnika mające na celu dokonanie wyboru firmy audytorskiej w szczególności obejmuje<sup>1</sup>:
  - 1) określenie kryteriów wyboru firmy audytorskiej oraz sposobu oceny ofert na badanie sprawozdania finansowego spółki (cena za badanie nie powinna być wyłącznym kryterium wyboru firmy audytorskiej)<sup>2</sup>,
  - 2) ustalenie treści ogłoszenia zawierającego zaproszenie do składania ofert na badanie sprawozdania finansowego spółki,
  - 3) przeprowadzenie procedury wyboru firmy audytorskiej, w tym z uwzględnieniem przepisów ustawy prawo zamówień publicznych, o ile ma zastosowanie,
  - 4) upoważnienie zarządu (kierownika jednostki) do zawarcia umowy na badanie sprawozdania finansowego w określonym terminie.
- 4.** Wybór firmy audytorskiej oraz zawarcie z nią umowy o badanie sprawozdania finansowego powinny być dokonane do końca III kwartału roku obrotowego za który będzie badane sprawozdanie finansowe spółki. Jest to niezbędne w celu realizacji ustawowego obowiązku zawarcia umowy w terminie umożliwiającym udział biegłego rewidenta w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych.
- 5.** W przypadku spółek, których akcje notowane są na rynku regulowanym prowadzonym przez Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie S.A. wybór firmy audytorskiej oraz zawarcie z nią umowy o badanie sprawozdania finansowego powinny być dokonane w terminie umożliwiającym spełnienie wymogów, o których mowa w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz. U. z 2014 r. poz. 133, tekst jednolity z późn. zm.).
- 6.** W przypadku badania ustawowego, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach<sup>3</sup>, pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest zawierana z firmą audytorską na okres nie krótszy niż dwa lata z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy. Z tego też względu wybór firmy audytorskiej powinien być dokonany na ww. okres dwuletni z możliwością przedłużenia na kolejny okres co najmniej

---

<sup>1</sup> W spółkach zainteresowania publicznego, w których działa komitet audytu obowiązują szczególne warunki wyboru firm audytorskich i przeprowadzania badań ustawowych, opisane w rozdziale 8 ustawy o biegłych rewidentach. Wobec szczegółowych regulacji dot. czynności komitetu audytu rozdziały III i V nie zawierają uregulowań w tym zakresie.

<sup>2</sup> Nie można ograniczyć możliwości wyboru firmy audytorskiej przez organ dokonujący wyboru, na potrzeby przeprowadzenia badania ustawowego sprawozdań finansowych, do określonych kategorii lub wykazów firm audytorskich - art. 66 ust. 5a ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2016 r. poz. 1047, z późn. zm.).

<sup>3</sup> Badanie ustawowe – należy przez to rozumieć badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej lub badanie rocznego sprawozdania finansowego, którego obowiązek przeprowadzania wynika z art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi standardami badania.

dwuletni. Takie samo rozwiązanie należy stosować w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, które nie spełniają warunków wynikających z art. 64 ust. 1. pkt 4 ustawy o rachunkowości, a w których obowiązek badania wynika z umów spółek (badanie dobrowolne).

- 7.** W odniesieniu do jednostek zainteresowania publicznego, o których mowa w ustawie o biegłych rewidentach, maksymalny czas nieprzerwanego trwania zleceń badań ustawowych tych jednostek, przeprowadzanych przez tę samą firmę audytorską lub firmę audytorską z nią powiązaną, lub jakiegokolwiek członka sieci działającej w państwach Unii Europejskiej, do której należą te firmy audytorskie, nie może przekraczać 5 lat (art. 134 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach). Ponadto, kluczowy biegły rewident nie może przeprowadzać badania ustawowego w tej samej jednostce zainteresowania publicznego przez okres dłuższy niż 5 lat. Kolejne badanie ustawowe w tej jednostce może przeprowadzić po upływie co najmniej 3 lat od zakończenia ostatniego badania ustawowego (art. 134 ust. 2 i 3 ustawy o biegłych rewidentach). Rekomenduje się aby tę zasadę stosować w odniesieniu do wszystkich spółek z udziałem Skarbu Państwa.
- 8.** Wytycznych nie stosuje się do jednostek postawionych w stan likwidacji bądź upadłości obejmującej likwidację majątku upadłego oraz jednostek, które nie podjęły działalności gospodarczej.

### **III. Czynności rady nadzorczej lub pełnomocnika wspólnika podejmowane przed wszczęciem procedury wyboru firmy audytorskiej<sup>4</sup>**

---

- 1.** Rada nadzorcza lub pełnomocnik wspólnika dokonuje wyboru oferty na badanie sprawozdania finansowego spółki po przeprowadzeniu postępowania mającego na celu zapewnienie wyboru firmy audytorskiej, która:
  - 1) spełnia wymogi niezależności, o których mowa w art. 69-73 ustawy o biegłych rewidentach oraz nie istnieją inne zagrożenia dla ich niezależności, a także zastosowano zabezpieczenia w celu ich zminimalizowania;
  - 2) dysponuje kompetentnymi pracownikami, czasem i innymi zasobami umożliwiającymi odpowiednie przeprowadzenie badania;
  - 3) wyznacza jako kluczowego biegłego rewidenta osobę wpisaną do rejestru biegłych rewidentów i w związku z tym spełnia warunki określone w art. 4 ust. 2-5 ustawy o biegłych rewidentach.
- 2.** Postępowanie, o którym mowa w ust. 1, powinno być rozpoczęte i przeprowadzane w terminie umożliwiającym udział firmie audytorskiej w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych.

---

<sup>4</sup> Patrz przypis 1.

3. Zaproszenie do składania ofert na badanie sprawozdania finansowego spółki następuje w drodze ogłoszenia, publikowanego na stronie internetowej spółki, a także w uzasadnionych (zdaniem rady nadzorczej lub pełnomocnika wspólnika) przypadkach wysłania zaproszeń do wybranych firm.
4. Przed przystąpieniem do wyboru firmy audytorskiej rada nadzorcza w drodze uchwały lub pełnomocnik wspólnika decyzją określa:
  - 1) kryteria wyboru firmy audytorskiej oraz sposób oceny ofert na badanie sprawozdania finansowego spółki;
  - 2) treść ogłoszenia zawierającego zaproszenie do składania ofert na badanie sprawozdania finansowego spółki.

## **IV. Podstawowe elementy ogłoszenia – zaproszenia do składania ofert na badanie sprawozdania finansowego spółki**

---

1. Ogłoszenie powinno zawierać w szczególności:
  - 1) określenie firmy i siedziby spółki;
  - 2) określenie przedmiotu zamówienia tj. badanie sprawozdania finansowego oraz sporządzenie pisemnego sprawozdania<sup>5</sup>;
  - 3) termin i miejsce składania ofert na badanie sprawozdania finansowego spółki, wraz z informacją, iż oferty należy przysyłać lub składać w zamkniętej kopercie, z adnotacją na kopercie „oferta na badanie sprawozdania finansowego spółki”;
  - 4) warunki i oczekiwania wobec firmy audytorskiej, w szczególności:
    - a) wskazanie potrzeby obecności kluczowego biegłego rewidenta w posiedzeniach organów oceniających/opiniujących (rada nadzorcza, bądź komitet audytu) lub w spotkaniu z pełnomocnikiem wspólnika oraz na walnym zgromadzeniu albo zgromadzeniu wspólników (o ile to będzie konieczne) zatwierdzającym sprawozdanie finansowe za ubiegły rok obrotowy w celu złożenia stosownych wyjaśnień i informacji,
    - b) wskazanie potrzeby przekazywania do wiadomości rad nadzorczych lub pełnomocników wspólnika sporządzanych dla zarządów (w formie tzw. listów do zarządu) informacji o problemach w systemie rachunkowości danej spółki;
  - 5) warunki, jakim powinna odpowiadać oferta firmy audytorskiej, w tym w szczególności:
    - a) informację o firmie audytorskiej, w tym o formie prowadzenia działalności, wpisie na listę firm audytorskich (art. 57 ust 1. ustawy o biegłych rewidentach), o liczbie

---

<sup>5</sup> Pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest zawierana z firmą audytorską na okres nie krótszy niż dwa lata z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy.

zatrudnionych na umowę o pracę biegłych rewidentów oraz o składzie zespołu audytowego dedykowanego do badania spółki,

- b) oświadczenia firmy audytorskiej o:
- spełnianiu wymogów niezależności, o których mowa w art. 69-73 ustawy o biegłych rewidentach oraz nie istnieniu innych zagrożeń dla ich niezależności, a także zastosowaniu zabezpieczenia w celu ich zminimalizowania;
  - dysponowaniu kompetentnymi pracownikami, czasem i innymi zasobami umożliwiającymi odpowiednie przeprowadzenie badania;
  - wyznaczeniu jako kluczowego biegłego rewidenta osoby wpisanej do rejestru biegłych rewidentów i w związku z tym spełnianiu przez nią warunków określonych w art. 4 ust. 2-5 ustawy o biegłych rewidentach.
- c) cenę za badanie sprawozdania finansowego oraz sporządzenie pisemnego sprawozdania – przy czym wynagrodzenie za przeprowadzenie badania ma odzwierciedlać pracochłonność oraz stopień złożoności prac i kwalifikacje biegłych rewidentów wykonujących badanie, a nie powinno być uzależnione od żadnych warunków, w tym od wyniku badania oraz świadczenia innych usług na rzecz badanej jednostki lub jednostek z nią powiązanych<sup>6</sup>,
- d) wskazanie metod i terminów badania sprawozdania finansowego,
- e) poświadczoną za zgodność z oryginałem kserokopię dokumentów potwierdzających posiadanie przez firmę audytorską ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej, z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej;
- 4) datę i miejsce otwarcia ofert oraz datę zakończenia i rozstrzygnięcia postępowania;
- 5) informację, iż oferty złożone po upływie terminu określonego do ich przyjmowania nie podlegają rozpatrzeniu,
- 6) informację o możliwości odstąpienia od wyboru oferty bez podania przyczyny i ponoszenia jakichkolwiek skutków prawnych i finansowych.

- 2.** Termin na składanie ofert nie powinien być krótszy niż 14 dni od daty publikacji ogłoszenia.

---

<sup>6</sup> Uwaga: cena powinna być skalkulowana za badanie sprawozdań finansowych przynajmniej za dwa lata, a w uzasadnionych przypadkach za cztery lata, bowiem zgodnie z art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest zawierana z firmą audytorską na okres nie krótszy niż dwa lata z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy.

## V. Czynności rady nadzorczej lub pełnomocnika wspólnika podejmowane po złożeniu ofert na badanie sprawozdania finansowego<sup>7</sup>

---

1. Złożone przez firmy audytorskie oferty na badanie sprawozdania finansowego spółki zarząd przekazuje radzie nadzorczej lub pełnomocnikowi wspólnika, którzy dokonują otwarcia ofert.
2. Rada nadzorcza lub pełnomocnik wspólnika dokonuje oceny ofert, z uwzględnieniem kryteriów wyboru i sposobu oceny ofert, ustalonych zgodnie z rozdz. III ust. 4 pkt 1, a także analizuje oświadczenia, o którym mowa w rozdz. IV ust. 1 pkt 5 lit. b.
3. Rada nadzorcza podejmuje uchwałę, natomiast pełnomocnik wspólnika wydaje decyzję w sprawie wyboru firmy audytorskiej, które wymagają uzasadnienia.
4. Z przeprowadzonego postępowania w sprawie wyboru firmy audytorskiej sporządza się protokół.
5. Z wybraną przez radę nadzorczą lub pełnomocnika wspólnika firmą audytorską zarząd zawiera umowę o badanie sprawozdania finansowego.

## VI. Wybór firmy audytorskiej w grupach kapitałowych

---

1. W grupach kapitałowych zaleca się, aby rady nadzorcze lub komitety audytu rekomendowały zarządom dążenie (w ramach wykonywania praw z akcji lub udziałów wynikających z przepisów prawa oraz postanowień statutu lub umowy danej spółki) do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe jednostki dominującej oraz wybranych kluczowych spółek w grupie kapitałowej było badane przez tę samą firmę audytorską<sup>8</sup>.
2. W przypadku wyboru jednej firmy audytorskiej do badania sprawozdań finansowych kilku podmiotów grupy kapitałowej danej spółki, rada nadzorcza powinna rekomendować zarządowi podjęcie negocjacji, w celu optymalizacji kosztów badania sprawozdania finansowego spółki.
3. Rada nadzorcza dokonując oceny oferty badania skonsolidowanego sprawozdania grupy kapitałowej pod względem niezbędnego nakładu pracy firmy audytorskiej, powinna uwzględnić liczbę spółek w grupie kapitałowej podlegających konsolidacji.

---

<sup>7</sup> Patrz przypis 1.

<sup>8</sup> W przypadku badania ustawowego jednostki zainteresowania publicznego, rekomendacja rady nadzorczej/komitetu audytu uwzględnia konieczność przeprowadzenia procedury wyboru firmy audytorskiej zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 130 ust. 2 i 3 ustawy o biegłych rewidentach.

## VII. Istotne elementy umowy na badanie sprawozdania finansowego

---

### 1. Umowa powinna zawierać podstawowe zapisy odnośnie:

- 1) metod i terminów (dla przynajmniej dwóch lat) przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego,
- 2) terminu przedłożenia sprawozdania z przeprowadzonego badania,
- 3) składu zespołu dedykowanego do przeprowadzenia badania, w tym wskazanie kluczowego biegłego rewidenta,
- 4) wysokości wynagrodzenia za przeprowadzone badanie sprawozdania finansowego za określony rok obrotowy.

### 2. Umowa powinna również zawierać postanowienia odnośnie:

- 1) wcześniejszego poinformowania o terminach spisów z natury w celu ich obserwacji przez biegłego rewidenta wskazanego przez firmę audytorską,
- 2) przekazania przez badaną jednostkę harmonogramu prac związanych z zamknięciem ksiąg rachunkowych i sporządzeniem sprawozdania finansowego,
- 3) udzielenia przez osobę sprawującą obsługę prawną badanej jednostki potrzebnych informacji, dotyczących między innymi spraw przygotowanych do postępowania sądowego oraz znajdujących się w toku tego postępowania,
- 4) zobowiązania się kierownictwa badanej jednostki do złożenia stosownych oświadczeń,
- 5) określenia, że sprawozdanie należy przedłożyć zarządowi i radzie nadzorczej, komitetowi audytu (jeżeli funkcjonuje w spółce) lub pełnomocnikowi wspólnika,
- 6) określenia dodatkowych lub szczególnie pogłębionych – na życzenie jednostki – tematów badania, o ile nie stanowią one przedmiotu oddzielnej umowy,
- 7) określenia sposobu rozłożenia badania w czasie, zwłaszcza jeżeli jego część następuje przed zamknięciem ksiąg,
- 8) zapewnienia przez badaną jednostkę nieograniczonego dostępu do wszystkich danych, w tym również informacji o indywidualnych wynagrodzeniach, oraz protokołów z posiedzeń zarządu, organów nadzorczych i akcjonariuszy/wspólników, jak również ich danych osobowych w zakresie koniecznym do przeprowadzenia badania,
- 9) zasad odpowiedzialności firmy audytorskiej z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy,
- 10) zobowiązanie zachowania przez firmę audytorską i członków zespołu wykonującego badanie, w tajemnicy wszystkich informacji i dokumentów, do których mieli dostęp w trakcie wykonywania czynności rewizji finansowej (obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie).

Nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej:

- a) złożenie zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa oraz udzielanie informacji lub przekazywanie dokumentów w przypadkach określonych w ustawie o biegłych rewidentach lub odrębnych przepisach,



- b) udostępnienie dokumentacji i informacji z wykonania czynności rewizji finansowej w związku z toczącymi się postępowaniami przed Komisją Nadzoru Audytowego lub organami Polskiej Izby Biegłych Rewidentów,
- c) przekazanie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską – w przypadku przeprowadzania badania ustawowego jednostki należącej do grupy kapitałowej, której jednostka dominująca znajduje się w państwie trzecim – dokumentacji dotyczącej wykonywanej pracy w zakresie badania ustawowego biegłemu rewidentowi grupy kapitałowej, jeżeli dokumentacja ta jest konieczna do przeprowadzenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej.

**4.** Zaleca się zawarcie w umowie następujących dodatkowych postanowień:

- 1) wskazanie obowiązku udziału kluczowego biegłego rewidenta w posiedzeniach organów oceniających/opiniujących (rada nadzorcza bądź właściwe komitety) lub w spotkaniu z pełnomocnikiem wspólnika,
- 2) wskazanie obowiązku udziału kluczowego biegłego rewidenta (o ile będzie to konieczne) w posiedzeniach organów zatwierdzających (walne zgromadzenie/zgromadzenie wspólników).

**5.** W spółkach, którym przekazano środki unijne, udzielono pomocy publicznej lub wsparcia niebędącego pomocą publiczną (w szczególności pożyczek, dotacji lub innych przyspożeń na rzecz spółki ze środków publicznych), umowa powinna zawierać zapisy o uwzględnieniu w zakresie badania spraw związanych z prawidłowością wydatkowania przyznaných środków unijnych, otrzymanej pomocy publicznej lub wsparcia oraz realizacji planów restrukturyzacji lub inwestycji.

## **VIII. Współpraca rady nadzorczej oraz pełnomocnika wspólnika z firmą audytorską i kluczowym biegłym rewidentem**

---

- 1.** Rada nadzorcza lub pełnomocnik wspólnika przedstawia kluczowemu biegłemu rewidentowi wybranej firmy audytorskiej swoje spostrzeżenia w sprawach istotnych dla prawidłowego funkcjonowania spółki oraz aktywnie z nim współpracuje na wszystkich etapach przeprowadzanego badania.
- 2.** W przypadku sporządzenia i przekazania zarządowi oraz do wiadomości radzie nadzorczej lub pełnomocnikowi wspólnika przez kluczowego biegłego rewidenta wybranej firmy audytorskiej wystąpienia, którego przedmiotem są ujawnione uchybienia i nieścisłości stwierdzone w toku badania, zarząd zobowiązany jest do odniesienia się do treści wystąpienia i zapoznania ze swoim stanowiskiem członków organu nadzorczego lub pełnomocnika wspólnika.

3. Rada nadzorcza lub pełnomocnik wspólnika może w ściśle określonym zakresie (np. w przypadku podejrzenia nieprawidłowości w systemie rachunkowości spółki, nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych lub nadużyć finansowych) skorzystać z usług doradczych firmy audytorskiej w ciągu roku obrotowego. Firmą tą nie może być podmiot badający roczne sprawozdanie finansowe w spółce lub w podmiotach od niej zależnych.
4. Rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania finansowego jest możliwe jedynie w sytuacji zaistnienia uzasadnionej podstawy (art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości). Za uzasadnioną podstawę uznaje się w szczególności:
  - 1) wystąpienie zdarzeń uniemożliwiających spełnienie wymagań określonych przepisami prawa dotyczącymi przeprowadzenia badania, zasadami etyki zawodowej, niezależności lub krajowymi standardami wykonywania zawodu;
  - 2) niedotrzymanie warunków umowy innych niż skutkujące możliwością wyrażenia opinii z zastrzeżeniami, opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii;
  - 3) przekształcenia, zmiany właścicielskie, zmiany organizacyjne uzasadniające zmianę firmy audytorskiej lub nieprzeprowadzenie badania.

Różnice poglądów w zakresie stosowania zasad rachunkowości lub standardów badania nie stanowią uzasadnionej podstawy rozwiązania umowy o badanie sprawozdania finansowego (art. 66 ust. 8 ustawy o rachunkowości).

O rozwiązaniu umowy o badanie sprawozdania finansowego kierownik jednostki oraz firma audytorska informują niezwłocznie, wraz z podaniem stosownego wyjaśnienia przyczyn rozwiązania umowy, Krajową Radę Biegłych Rewidentów, a w przypadku jednostki zainteresowania publicznego w rozumieniu art. 2 pkt 9 ustawy o biegłych rewidentach – także Komisję Nadzoru Finansowego (art. 66 ust. 9 ustawy o rachunkowości).