

Czy dopuszczalne jest ujęcie w polityce rachunkowości zapisu umożliwiającego przechowywanie ksiąg rachunkowych w formie elektronicznej, w postaci tzw. backup'u bazy danych na serwerze, w kontekście regulacji zawartych w ustawie o rachunkowości (uor)?

Według RIO w Gdańsku jest to dopuszczalne, bowiem istnieją podstawy prawne w tym zakresie.

### **Informatyczny nośnik danych w ustawie o rachunkowości**

W pierwszej kolejności Izba zwróciła uwagę na przepisy art. 13 ust. 6 oraz art. 18 uor. Zgodnie z pierwszą regulacją, księgi rachunkowe należy wydrukować nie później niż na koniec roku obrotowego. Za równoważne z wydrukiem uznaje się przeniesienie treści ksiąg rachunkowych na **informatyczny nośnik danych**, zapewniający trwałość zapisu informacji, przez czas nie krótszy od wymaganego dla przechowywania ksiąg rachunkowych.

Z kolei art. 18 uor stanowi, że na podstawie zapisów na kontach księgi głównej sporządza się na koniec każdego okresu sprawozdawczego, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, zestawienie obrotów i sald, które powinno zawierać symbole, nazwy kont i sumy wskazane w tym przepisie.

W swojej ocenie prawnej RIO wzięła również pod uwagę przepisy art. 72 ust. 1 w zw. z art. 71 ust. 2 uor, które odnoszą się do zapewnienia ochrony danych. Z podanych regulacji wynika, że księgi rachunkowe mogą mieć formę, z zastrzeżeniem art. 13 ust. 2 i 3, zbiorów utrwalonych na informatycznych nośnikach danych, pod warunkiem stosowania rozwiązań wymienionych w art. 71 ust. 2 ww. ustawy. Ponadto, przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera ochrona danych powinna polegać na stosowaniu odpornych na zagrożenia nośników danych, na doborze stosownych środków ochrony zewnętrznej, na systematycznym tworzeniu rezerwowych kopii zbiorów danych zapisanych na informatycznych nośnikach danych, pod warunkiem zapewnienia trwałości zapisu informacji systemu rachunkowości, przez czas nie krótszy od wymaganego do przechowywania ksiąg rachunkowych, oraz na zapewnieniu ochrony programów komputerowych i danych systemu informatycznego rachunkowości, poprzez stosowanie odpowiednich rozwiązań programowych i organizacyjnych, chroniących przed nieupoważnionym dostępem lub zniszczeniem.

### **Informatyczny nośnik danych w ustawie o informatyzacji**

Z konstrukcji przywołanych przepisów ustawy o rachunkowości wynika, że ustawodawca posługuje się pojęciem „informatyczny nośnik danych”, które nie zostało zdefiniowane na gruncie tej ustawy.

Definicję „nośnika” zawiera natomiast ustawa o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. W kontekście przedstawionego problemu, na szczególną uwagę zasługują dwa przepisy tego aktu, tj.:

- art. 3 pkt 1 – stanowiący, że informatyczny nośnik danych to materiał lub urządzenie służące do zapisywania, przechowywania i odczytywania danych w postaci cyfrowej,
- art. 61 ust. 1 pkt 1 – określający, że ilekroć w przepisach dotyczących informatyzacji zawartych w odrębnych ustawach jest mowa o: elektronicznym nośniku informacji, elektronicznym nośniku informatycznym, elektronicznym nośniku danych, komputerowym nośniku informacji, komputerowym nośniku danych, nośniku elektronicznym, nośniku magnetycznym, nośniku informatycznym albo nośniku komputerowym - należy przez to rozumieć, w przypadku

wątpliwości interpretacyjnych, informatyczny nośnik danych, o którym mowa w art. 3 pkt 1 tej ustawy.

Z zestawienia powyższych przepisów RIO wywiodła, że sformułowanie „informatyczny nośnik danych” użyte w ustawie o rachunkowości, należy utożsamiać z definicją określoną w ustawie o informatyzacji. Definicja nośnika wskazuje bowiem na jego kluczowe parametry dotyczące zapisywania, przechowywania oraz odczytywania danych w postaci cyfrowej.

### **Serwer = informatyczny nośnik danych**

RIO wskazała, że serwer nie ma normatywnej definicji, jednak można zaliczyć go do kategorii informatycznego nośnika danych. Przemawia za tym m.in. definicja tego nośnika ujęta w Słowniku Języka Polskiego PWN; źródło: [sjp.pwn.pl](http://sjp.pwn.pl), gdzie podano: komputer lub program przeznaczony do obsługi użytkowników przez udostępnianie ich komputerom swoich zasobów i wykonywanie otrzymanych poleceń.

W interpretacji pomocne może być także orzeczenie Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 10 grudnia 2020 r. (sygn. akt KIO 3123/20) gdzie m.in. stwierdzono: Choć nie istnieje definicja legalna pojęć „serwer”, „macierz”, „serwer plików”, to jednak w języku branżowym pojęcia te są sprecyzowane i trafnie opisane. (...) Innymi słowy, serwerem nazywa się system oprogramowania biorący udział w udostępnianiu zasobów.(...). Serwerem nazywa się często również świadczący takie usługi, zazwyczaj udostępnianie pewnych zasobów innym komputerom lub przekaz danych.

Podsumowując, Izba stanęła na stanowisku, że istnieją podstawy, aby ująć w polityce rachunkowości zapisy umożliwiające przechowywanie ksiąg rachunkowych w formie elektronicznej, w postaci tzw. backup'u bazy danych na serwerze.

*Wyjaśnienie Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku z 21.03.2025 r., znak: RP.63.13.2025*

Źródło: [bip-api.gdansk.rio.gov.pl](http://bip-api.gdansk.rio.gov.pl)