

Danuta Sołtys, Anna Żaczek

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

METODYCZNE ASPEKTY RACJONALIZACJI KOSZTÓW INFORMACJI

1. Wstęp

Informacje są jednym z podstawowych elementów funkcjonowania systemów społecznych i ekonomicznych, w tym podmiotów gospodarczych.

W literaturze przedmiotu podkreśla się niejednokrotnie, że w wielu sytuacjach jest to czynnik najważniejszy, przesądzający o racjonalności i efektywności podejmowanych działań. Wiadomo jednak, iż nie każda dostępna informacja jest użyteczna w podejmowaniu decyzji. Zachodzi więc konieczność selekcji informacji ze względu zarówno na ich wartość poznawczą, jak i na aktualne przesłanki ekonomiczne.

Na konieczność ekonomizacji informacji wskazuje się zarówno w literaturze, jak i w praktyce przedsiębiorstw. W obszarze tym na pierwszy plan wysuwają się zagadnienia dotyczące racjonalizacji kosztów informacji. Przewiduje się, że koszty pozyskania informacji będą wzrastały, stąd istotne jest poszukiwanie różnych możliwości oddziaływania na nie.

Stosując zasadę racjonalnego działania w kosztowym obszarze działalności informacyjnej określonej jednostki, należałoby przeciwstawić sobie dwie kategorie: koszty i korzyści danego przedsięwzięcia informacyjnego. Możliwy jest w związku z tym wybór alternatywnych rozwiązań: albo przy zadanym poziomie osiągniętych korzyści dążymy do minimalizacji kosztów informacji, albo przy określonym poziomie kosztów informacji następuje tendencja do maksymalizacji korzyści uzyskiwanych z działalności informacyjnej.

Racjonalizację kosztów informacji można rozpatrywać z punktu widzenia metodycznego oraz uwarunkowań merytorycznych. Poniżej przedstawiono metodyczny aspekt racjonalizacji kosztów informacji poprzez ujęcie ich w system rachunku kosztów.

2. Podstawy pomiaru kosztów procesu informacyjnego

W literaturze z zakresu ekonomiki informacji za koszt informacji uznaje się koszt jej produkcji, czyli koszt przygotowania i przeprowadzenia procesu informacyjnego (por. [Oleński 2000, s. 445]). Informacja jest finalnym efektem (produktem w formie wyrobu lub usługi informacyjnej) przeprowadzenia kompleksowego procesu informacyjnego. Aby możliwe było jej powstanie, niezbędne jest przeprowadzenie kolejnych etapów – czynności tworzących proces informacyjny.

Etapy te można ująć w sekwencję następujących po sobie faz: pozyskania i gromadzenia informacji wejściowych, przetwarzania, przechowywania i udostępniania informacji oraz interpretacji i wykorzystania informacji wyjściowych. Podobnie jak wytwarzanie produktów materialnych, produkcja informacji związana jest z ponoszeniem kosztów. Przy rozpatrywaniu ogółu kosztów tworzenia informacji należy uwzględnić podział na koszty dotyczące przygotowania produkcji (przygotowania do realizacji procesu informacyjnego i utrzymania gotowości) i koszty eksploatacyjne (koszty realizacji właściwego procesu informacyjnego). Biorąc więc pod uwagę cały proces informacyjny, wśród kosztów tworzenia informacji można wyróżnić koszty ponoszone jednorazowo i koszty ponoszone na bieżąco – w związku z działalnością eksploatacyjną.

Proces tworzenia informacji można traktować tak jak każdy inny technologiczny proces produkcyjny z wyróżnieniem kosztów (por. [Sołtys, Żaczek 2003, s. 103]):

1) pozyskania informacji wejściowych (analogicznie do pozyskania czynników do produkcji),

2) transformacji informacji wejściowych w wyjściowe (koszty przetwarzania, przechowywania i udostępniania informacji),

3) zbytu/przekazania informacji (koszty interpretacji i wykorzystania informacji wyjściowych przez użytkownika finalnego).

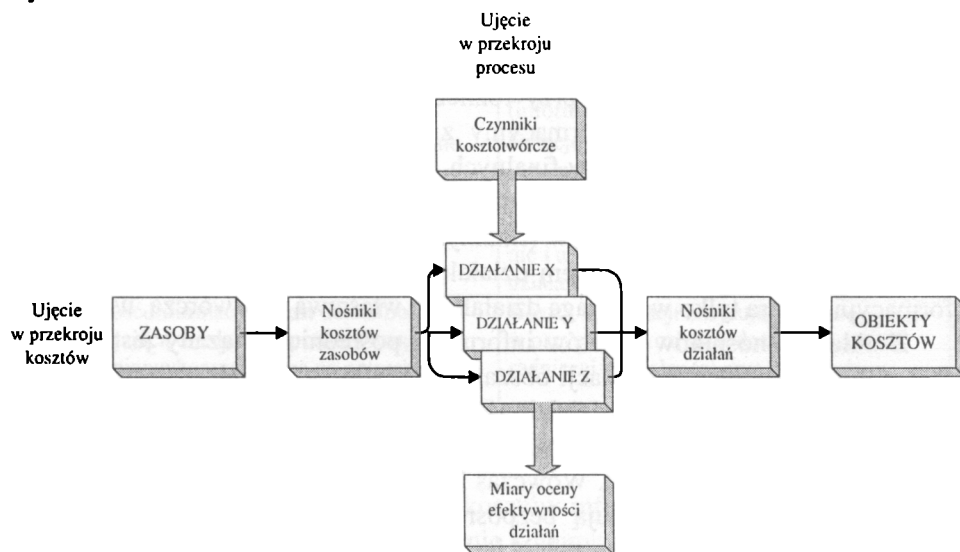
Analiza zależności między kosztami informacji w poszczególnych fazach procesu informacyjnego umożliwia racjonalizację kosztów danego procesu informacyjnego jako całości. Istotne jest, aby dążyć do optymalizacji kosztów całego procesu informacyjnego, a nie do minimalizacji kosztów każdej jego fazy z osobna. Niekiedy przez zwiększenie kosztów przeprowadzenia jednej fazy można doprowadzić do obniżenia kosztów całego procesu.

Specyfika informacji jako produktu oraz przebieg i złożoność procesu informacyjnego determinują w znacznym stopniu wybór modelu rachunku kosztów informacji. Spośród znanych w teorii i praktyce rachunkowości modeli rachunku kosztów, najbardziej adekwatny do procesu ponoszenia kosztów informacji wydaje się model rachunku kosztów działań.

Rachunek kosztów działań wymaga nowego spojrzenia na problematykę powstawania kosztów w przedsiębiorstwie. Seria wykonanych działań, czyli zorgani-

zowanej i celowej pracy (por. [Rybarczyk, Karwowski 2000, s. 141]), doprowadza do powstania produktu. Koszty każdego z działań są określane na podstawie kosztów zasobów wykorzystanych do ich realizacji. Rachunek kosztów działań umożliwia dokonanie bardziej adekwatnego do rzeczywistych uwarunkowań ponoszenia kosztów pomiaru i analizy kosztów obiektów (produktów, klientów), na podstawie zapotrzebowania tych obiektów na wykonanie określonych działań. Zastosowanie rachunku kosztów działań w sferze tworzenia informacji umożliwia zrozumienie kosztowych aspektów procesu powstawania informacji. Informacja jest bardzo specyficznym produktem; w sytuacji, kiedy utrudnione lub wręcz niemożliwe jest ustalenie ilościowe powstającej informacji (produktu), na ogół możliwe staje się określenie procesów i działań, które musiały zostać wykonane, aby informacja powstała. Przeniesienie punktu ciężkości z produktu na działania wydaje się w przypadku rachunku kosztów informacji w pełni uzasadnione. O wiele łatwiej bowiem w procesie informacyjnym przyporządkować koszty do działań, a dopiero w następnej kolejności ustalać, które działania i w jakim stopniu przyczyniają się do powstania określonego produktu informacyjnego.

Ideowo model rachunku kosztów działań procesu tworzenia informacji obrazuje rys. 1.



Rys. 1. Model rachunku kosztów informacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Piechota 2001, s. 27; Jarugowa, Nowak, Szychta 1999, s. 293].

Do skonstruowania modelu rachunku kosztów informacji jest niezbędne na wstępie, poza zidentyfikowaniem głównych działań w ramach procesu informacyj-

nego i rodzajów kosztów ponoszonych w toku realizacji tego procesu¹, określenie układu nośników kosztów informacji w podziale na układy szczegółowe:

- nośników kosztów zasobów zużywanych w trakcie procesu informacyjnego,
- nośników kosztów rodzajów działań występujących w realizowanym procesie informacyjnym,
- nośników kosztów ostatecznych produktów procesu informacyjnego.

Wyróżnienie tych trzech poziomów nośników kosztów jest niezbędne m.in. ze względu na konieczność prawidłowego rozliczenia kosztów informacji na powstające produkty (informacje); wybór nośników rzutuje na prawidłowe przeprowadzenie kalkulacji kosztu jednostkowego informacji w rachunku kosztów opartym na działaniach, umożliwia także przeprowadzenie oceny kosztochłonności działań.

Ostatecznym przedmiotem odniesienia kosztów informacji w ramach danego procesu informacyjnego, czyli **ostatecznym nośnikiem kosztów informacji**, jest informacja w postaci produktu. Jest to specyficzny produkt, gdyż informacja sama w sobie nie ma najczęściej wymiaru materialnego, lecz materialną postać nadaje jej nośnik, na którym jest zapisana (zachowana) i za pomocą którego jest przekazywana. Produkt informacyjny może przyjąć formę wyrobu (kiedy zapisany jest na nośniku materialnym) lub usługi – w przypadku informacji ustnej. Pozostałe nośniki kosztów informacji: nośniki kosztów zasobów oraz nośniki kosztów działań wyodrębnionych w ramach procesu informacyjnego, to **nośniki przejściowe kosztów informacji**, pomocne głównie przy rozliczeniach, kalkulacji i kontroli kosztów. Patrząc jednak na proces informacyjny z punktu widzenia działalności całego przedsiębiorstwa i jej produktów finalnych, można stwierdzić, że w niektórych sytuacjach informacja finalna będzie – jako nośnik kosztów informacji – nośnikiem przejściowym kosztów produktów (finalnych) przedsiębiorstwa. Wystąpi to w sytuacji, gdy głównym przedmiotem działalności podmiotu nie jest działalność informacyjna, która tylko wspomaga działalność właściwą (wytwórczą, usługową).

Z układem nośników kosztów informacji pośrednio związany jest ważny dla racjonalizacji kosztów informacji obszar przychodowy działalności informacyjnej. Gdy informacja jest efektem działalności podstawowej, jest ona najczęściej sprzedawana na zewnątrz przedsiębiorstwa (jako materialny wyrób lub usługa świadczona określonej odbiorcy). Wówczas koszty jej wytworzenia (czyli koszty procesu informacyjnego) znajdują bezpośrednie powiązanie z przychodami z jej sprzedaży. Natomiast jeśli informacja jest wykorzystywana wewnątrz przedsiębiorstwa do realizacji działalności podstawowej czy zarządzania innymi obszarami przedsiębiorstwa, to nośnikiem ostatecznym kosztów informacji będzie sprzedawany produkt z działalności podstawowej, koszty zaś informacji znajdą pokrycie właśnie w przychodach ze sprzedaży tego produktu, ale nośnikiem przejściowym kosztów informacji w takiej sytuacji zawsze będzie informacja. Wcześniej użyto

¹ Szczegółowo traktują o tym opracowania [Soltys, Żaczek 2003; Żaczek 2003].

sformułowania „najczęściej sprzedawana”, bo może zaistnieć taka sytuacja, kiedy wytworzony w toku podstawowej działalności wyrób (w tym również informacja) nie jest sprzedawany – nie przynosi klasycznie rozumianych korzyści ekonomicznych w postaci przychodów; instytucje charytatywne mogą być przykładem tego typu działalności, również placówki kształcenia nieodpłatnego dostarczają informacji odbiorcom (uczniom), nie przynosząc przychodów z tej działalności, koszty informacji znajdują wtedy „pokrycie” w środkach jednostek dofinansowujących tę działalność (środkach przekazywanych w postaci subwencji, dotacji, sponsoringu). Sprzedaż rozumiana jest tu (zgodnie z ustawą o rachunkowości) w znaczeniu przeniesienia praw własności wyrobów, usług, półfabrykatów, towarów handlowych, środków trwałych w budowie, papierów wartościowych itd. ze sprzedającego na kupującego [Gierusz 2002, s. 463]. Należy podkreślić, że często trudno jest, szczególnie w krótkim okresie, przeciwstawić równoważne przedmiotowo koszty i przychody z działalności informacyjnej. Pokrycie kosztów informacji w przedstawionych wyżej wariantach obrazuje tab. 1.

Tabela 1. Pokrycie kosztów informacji

	Rodzaj działalności przedsiębiorstwa	Pokrycie kosztów informacji
A	Działalność informacyjna jest podstawową działalnością przedsiębiorstwa: – informacja jest sprzedawana w formie wyrobu lub usługi – informacja jest przekazywana nieodpłatnie odbiorcy	Przychody ze sprzedaży tych produktów (informacji) Dotacje (np. szkoły publiczne), darowizny (np. instytucje charytatywne), przychody z reklam (np. telewizja prywatna, bezpłatne gazety) oraz inne środki przewidziane prawnie i uwarunkowane rodzajem prowadzonej działalności
B	Działalność informacyjna jest działalnością wspomagającą działalność podstawową (informacja wykorzystywana na potrzeby wewnętrzne)	Koszty informacji znajdują pokrycie w przychodach ze sprzedaży produktu zasadniczej działalności przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne.

Do zastosowania procedur rachunku kosztów informacji w celu racjonalizacji kosztów informacji niezbędne jest określenie kolejnych elementów funkcjonalnych tegoż modelu rachunku kosztów, tj.: pomiaru, ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów informacji.

Wkomponowanie rachunku kosztów informacji do systemu ewidencyjno-kalkulacyjnego przedsiębiorstwa może być zrealizowane poprzez ściśle powiązanie rachunku kosztów informacji z rachunkowością finansową – powstanie wtedy model zintegrowany z systemem ewidencyjnym przedsiębiorstwa w ramach rachunkowości finansowej lub będą w przedsiębiorstwie prowadzone równolegle

dwa systemy rachunku kosztów, z których jeden jest ukierunkowany na potrzeby sprawozdawczości (rachunkowości finansowej), natomiast drugi, z wyróżnionym segmentem rachunku kosztów informacji – na potrzeby zarządzania (funkcjonujący w ramach rachunkowości zarządczej).

Zasadnicze ujęcie kosztów informacji obejmuje następujące przekroje działań:

- a) przygotowanie do produkcji informacji,
- b) utrzymanie gotowości,
- c) właściwy proces informacyjny (eksploatacja).

Etap przygotowania do produkcji informacji doprowadza do powstania środków trwałych i innych wartości trwałych (wartości niematerialnych i prawnych), które będą zużywane w toku przeprowadzania procesów informacyjnych. Te z nich, które przyjęte zostaną do „produkcji” informacji, mają wartość użyteczną; możliwe jest jednak zaistnienie sytuacji, w której wartości trwałe z jakiejś przyczyny nie będą miały efektu trwałego – staną się kosztem nieużytecznym (bezużytecznym) tego etapu tworzenia informacji.

Proces gotowości do realizacji procesu informacyjnego wiąże się z ponoszeniem kosztów dotyczących utrzymania przedmiotów pracy i środków pracy w stanie gotowości (np. kosztów remontów i konserwacji sprzętu komputerowego, wynagrodzeń urlopowych pracowników, kosztów licencji oprogramowania itd.). Efekty tego etapu określić można jako produkty gotowości, których koszty najczęściej są rozliczane w czasie. Wprowadzenie tej kategorii znacznie ułatwi przeprowadzenie niezbędnych rozliczeń kosztów. Produkt tego etapu nie jest finalnym produktem informacyjnym.

Właściwe otrzymywanie informacji, realizowane na bieżąco, polega na kolejnej realizacji wszystkich faz (działań) w ramach procesu informacyjnego. W wyniku zużycia zasobów i określonych działań powstanie informacja, zużycie zasobów obrazuje więc powstanie kosztów informacji.

W praktyce niekiedy trudno wyraźnie wyodrębnić (zwłaszcza w ujęciu czasowym) te trzy rodzaje działalności (por. [Rajzer 1977, s. 91]). Przygotowanie do produkcji informacji poprzedza pozostałe etapy, gdyż polega na przygotowaniu warunków do realizacji pozostałej części działalności informacyjnej. Podobnie jest z utrzymaniem gotowości, zasadniczo poprzedza ona właściwą produkcję informacji, czyli proces informacyjny, jednak część wchodzących w jej skład czynności jest realizowana równoległe do procesu informacyjnego (np. bieżące remonty i konserwacje sprzętu do produkcji informacji).

Fazy przygotowawcza i utrzymania gotowości mają na celu stworzenie potencjalnych możliwości właściwej produkcji informacji w danej jednostce organizacyjnej. Właściwy proces informacyjny, doprowadzający do powstania informacji wyjściowej, jest realizowany we właściwych komórkach przedsiębiorstwa. Wszystkie te rodzaje działalności informacyjnej są więc ze sobą ściśle zespolone. Powinny następować po sobie, co nie wyklucza możliwości częściowego nakładania się tych

etapów w określonym czasie. Już w trakcie produkcji (realizacji właściwego procesu informacyjnego) może dojść do poniesienia dodatkowych kosztów związanych z udoskonaleniem środków pracy; również na bieżąco muszą być ponoszone koszty utrzymania gotowości produkcji.

3. Zasady ewidencyjno-rozliczeniowego ujęcia kosztów informacji

Z omówionym powyżej układem pomiaru kosztów informacji bezpośrednio jest związany sposób ewidencji i rozliczania kosztów informacji, który realizuje się w następujących etapach:

- 1) ujęcie kosztów informacji przypadających na całą działalność informacyjną (w przekroju: przygotowanie produkcji, utrzymanie gotowości i właściwy proces informacyjny),
- 2) rozliczenie kosztów przygotowania produkcji,
- 3) rozliczenie kosztów utrzymania gotowości,
- 4) rozliczenie kosztów realizacji procesów informacyjnych na produkty (por. również [Rajzer 1977, s. 93]).

Zarówno etap przygotowania produkcji, gotowości do produkcji, jak i poszczególne działania procesu informacyjnego wymagają właściwego odzwierciedlenia w ewidencji księgowej i procedurach rozliczeniowych. W pierwszym etapie należy ująć ewidencyjnie poniesione rzeczywiste koszty informacji zarówno z działalności przygotowawczej, utrzymania gotowości, jak i z właściwego procesu informacyjnego. Do ewidencji kosztów informacji powinny zostać wyodrębnione trzy główne konta: koszty przygotowania produkcji, koszty utrzymania gotowości oraz koszty procesu informacyjnego. Procesowe ujęcie kosztów procesu informacyjnego przemawia za wyodrębnieniem w ramach konta: koszty procesu informacyjnego, analityki według poszczególnych procesów i tworzących je (w ramach faz procesu informacyjnego) działań.

Koszty przygotowania produkcji podlegają przeniesieniu na efekty w postaci określonych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Z kolei koszty utrzymania gotowości są rozliczane głównie sukcesywnie w czasie, ze względu na stopniowe wykorzystanie gotowości (potencjału).

W toku ujmowania kosztów informacji pojawić się może, w zależności od zużytych zasobów, konieczność dokonywania rozliczeń niektórych pozycji kosztów informacji w czasie. Rozliczenie to może być realizowane w dwojaki sposób:

- poprzez amortyzację (budynków, sprzętu komputerowego itd.),
- poprzez konto rozliczeń międzyokresowych kosztów (np. koszty remontów, koszty energii opłaconej z góry, koszty prenumeraty).

Czwarty etap polega na rozliczeniu kosztów informacji na finalne produkty. Jest to punkt wyjścia do przeprowadzenia kalkulacji kosztu jednostkowego produktów informacyjnych.

Z ostatnim etapem ewidencyjno-rozliczeniowym może być dodatkowo związane wyodrębnienie tzw. kosztów nieużytecznych z kosztów informacji (tej części kosztów poniesionych na działalność informacyjną, które nie przyniosły efektów). Kosztami nieużytecznymi powstałymi w toku produkcji informacji będą w szczególności koszty związane z przestojami maszyn i urządzeń, jeśli te przestoje nie są związane z normalnym funkcjonowaniem jednostki, koszty związane z rozpoczętą i zaniechaną produkcją informacji, koszty tych informacji wynikowych, które nie znalazły nabywcy.

Przy ustalaniu rzeczywistych kosztów produkcji informacji należy przyjąć odpowiedni tok postępowania. Mianowicie, wszystkie operacje gospodarcze, które nastąpiły w ciągu rozpatrywanego okresu, muszą znaleźć odzwierciedlenie w odpowiednich dokumentach, zawierających informacje o ilości i wartości zużycia z podziałem na działalność przygotowania produkcji, utrzymania gotowości i właściwego procesu informacyjnego.

Niezależnie od przyjętego w przedsiębiorstwie wariantu prowadzenia rachunku kosztów informacji (integracja pełna lub częściowa), dostosowanie ewidencji kosztów całego przedsiębiorstwa do potrzeb wyodrębnienia kosztów informacji może być zrealizowane w dwojaki sposób: integracja pełna ewidencji – zamiast tradycyjnego układu kosztów według miejsc powstawania pojawia się układ kosztów według procesów, obejmujący swym zakresem całe przedsiębiorstwo, lub częściowa – w ramach konkretnego miejsca powstawania kosztów wyodrębnienie realizowanych w nim procesów. Jeśli rachunkiem kosztów działań objęta jest w przedsiębiorstwie cała jego działalność, to wówczas zamiast tradycyjnego piątego zespołu kont może funkcjonować podział kosztów według procesów, wśród których znajdzie się również działalność informacyjna jednostki. W sytuacji gdy kadry zarządzającej potrzebne są także informacje o kosztach według miejsc ich powstawania, w odniesieniu do miejsc powstawania kosztów wprowadza się analitykę według poszczególnych procesów realizowanych np. w danym wydziale. Jako drugi poziom analityki do danej komórki organizacyjnej może być prowadzony podział kosztów w ramach danego procesu na działania w nim realizowane. Ten drugi sposób ewidencji (analityka w ramach MPK) może być szczególnie preferowany w przypadku jednostek chcących wprowadzić tylko częściowo lub doraźnie rachunek kosztów informacji, np. do stałego monitorowania kosztów informacji komórki marketingu lub księgowości albo do poznania kosztu konkretnej jednej lub pakietu informacji. „Wycinkowe” objęcie rachunkiem kosztów działań pewnego (ograniczonego) obszaru w przedsiębiorstwie jest często polecane przy próbie wdrożenia tego modelu. W wypadku rachunku kosztów informacji przeprowadzonego na potrzeby zarządcze takie podejście może się stać optymalne, gdy przykładowo konieczne jest poznanie kosztu jednostkowego informacji powstającej tylko w jednym dziale przedsiębiorstwa. Podejście takie obejmuje swoim zasięgiem najczęściej jeden wydział (dział) i niewielką liczbę procesów. W ten sposób można przy-

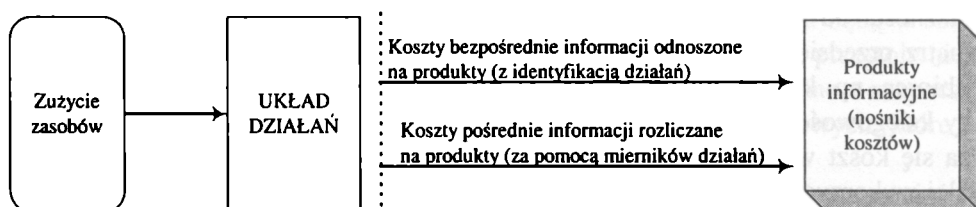
kładowo poznać koszt informacji powstającej tylko w dziale księgowości lub ustalić koszty badań marketingowych za dany okres.

Rozchodowanie produktów informacyjnych powinno być ewidencjonowane w zależności od sposobu ich wykorzystania. Jeśli informacje są wykorzystane wewnątrz przedsiębiorstwa, to kosztem ich wytworzenia obciąża się odpowiedniego odbiorcę, np. koszty zarządu albo – bardziej szczegółowo – komórkę marketingu czy księgowości. W przypadku procesowego ujęcia ewidencyjnego kosztów dolicza się koszt wytworzenia informacji do kosztów procesu, w którym będzie ona dalej wykorzystana. Jeśli produkty informacyjne przeznaczone są do sprzedaży, to należy obciążyć konta dotyczące kosztów sprzedaży – koszt własny sprzedaży.

Ustalanie kosztu jednostki kalkulacyjnej odbywa się według procedur stosowanych w ramach rachunku kosztów działań dotyczących szczegółowych działań wyróżnionych w ramach procesu informacyjnego (z określeniem relacji: zasoby–działania oraz działania–produkty). Jednakże w wypadku procesu produkcji informacji wskazane wydaje się zastosowanie odmiennego niż w klasycznym rachunku kosztów działań sposobu ujęcia kosztów bezpośrednich i pośrednich względem ostatecznego produktu. W klasycznym ujęciu kosztów w rachunku kosztów działań przyjmuje się, że koszty pośrednie produktu finalnego są odnoszone na działania i za ich pośrednictwem rozliczane na produkty, natomiast koszty bezpośrednie są odnoszone wprost do odpowiednich produktów. Proponowany tu model rachunku kosztów informacji zakłada grupowanie wszystkich kosztów informacji w przekroju działań i następnie odniesienie ich na finalne produkty informacyjne. Grupowanie kosztów informacji według działań i transformacja na układ produktów informacyjnych przebiega jednak z uwzględnieniem ich bezpośredniego i pośredniego charakteru względem produktu. Za pomocą mierników działań (nośników kosztów działań) rozliczane są jedynie koszty pośrednie. Koszty bezpośrednie produktów informacyjnych wchodzące w skład puli kosztów danego działania są odnoszone na produkty informacyjne na podstawie dokumentacji źródłowej. W konsekwencji więc dokumentacja źródłowa (tylko w odniesieniu do kosztów bezpośrednich informacji) będzie zawierać podwójną identyfikację, tj. według rodzaju działania i produktu informacyjnego.

Włączenie kosztów bezpośrednich do procedur rozliczania kosztów działań za pomocą nośników kosztów działań mogłoby spowodować niewłaściwy rozdział kosztów bezpośrednich na produkty: koszt jednostkowy działania byłby ujednolicony (uśredniony) w wypadku bezpośrednich i pośrednich kosztów informacji wchodzących w skład puli kosztów danego działania. W puli kosztów działania znajdują się więc koszty bezpośrednie i pośrednie informacji. Postępowanie takie ułatwi przeprowadzenie kompleksowej analizy kosztów działań, oceny efektywności ich realizacji i ewentualnie przeprowadzenie innych rachunków problemowych dotyczących działań, tak ważnych z punktu widzenia racjonalizacji kosztów infor-

macji. Odniesienie kosztów bezpośrednich i pośrednich informacji w ramach rachunku kosztów informacji przedstawia rys. 2.



Rys. 2. Koszty bezpośrednie i pośrednie informacji w procedurach rozliczeniowych rachunku kosztów informacji

Źródło: opracowanie własne.

Określanie puli kosztów poszczególnych działań odbywa się z uwzględnieniem zużycia zasobów w realizacji tych działań. Część tych pozycji kosztowych, obrazujących zużycie zasobów, stanowią koszty bezpośrednie działań; mogą jednak wystąpić koszty wspólne dla różnych działań – w takiej sytuacji konieczne jest przeprowadzenie podziału kosztów na dwie kategorie:

- kosztów bezpośrednich działań,
- kosztów pośrednich działań, wspólnych dla różnych działań, które należy rozdzielić pomiędzy te działania na podstawie odpowiednich kluczy podziałowych.

4. Podsumowanie

Przedstawiona propozycja rozwiązania podstawowych elementów rachunku kosztów informacji jest zorientowana głównie na obszar decyzyjny (zarządczy) podmiotu.

Na gruncie wyceny zapasów może dojść do rozbieżności między przedstawionym rozwiązaniem rachunku kosztów działań a wymaganiami prawa bilansowego. Jednakże to, co nakazuje obowiązek prawny względem tak otrzymanej informacji, nie zawsze zapewnia jej przydatność do zarządzania. Aby uczynić z rachunku kosztów działań narzędzie przydatne również w sprawozdawczości finansowej, należy dokonać korekt dostosowujących otrzymane wyniki do obowiązujących norm prawnych i zasad.

Literatura

- Gierusz J., *Plan kont z komentarzem. Handel, produkcja, usługi. 2002*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2002.
- Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ, Łódź 1999.

- Oleński J., *Elementy ekonomiki informacji. Podstawy ekonomiczne informatyki gospodarczej*, UW, Warszawa 2000.
- Piechota R., *Identyfikacja i analiza procesów w systemie rachunku kosztów działań*, AE, Wrocław 2001 (praca doktorska).
- Rajzer K., *Model rachunku nakładów przetwarzania danych*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej, Seria Monografie nr 38, Kraków 1977.
- Rybarczyk K., Karwowski M., *Podjęcie zasobowe w rachunku kosztów działań dla zakładu opieki zdrowotnej*, [w:] *Rachunek kosztów usług medycznych i zarządzanie finansami w ochronie zdrowia*, USz., Szczecin 2000.
- Sołtys D., Żaczek A., *Przełamanie doboru modelu rachunku kosztów informacji*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 993, AE, Wrocław 2003.
- Żaczek A., *Rachunek kosztów informacji*, AE, Wrocław 2003 (praca doktorska).

METHODOLOGICAL ASPECTS OF INFORMATION COSTS RATIONALISATIONS

Summary

Considering increasing role of information in national economy and private enterprises, rationalization of information costs is growing in fundamentality. In the present article authors presented functional elements of information costs account as instrument to information costs rationalization (methodical aspect).