

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність».
2. Сафарова Е.Ю. Аутсорсинг учетных процессов. — М.: Книжный мир, 2009. — С. 192.
3. Хейвуд Дж. Брайан. Аутсорсинг: в поисках конкурентных преимуществ = Outsourcing Dilemma, The: The Search for Competitiveness. — М.: Вильямс, 2004. — С. 176.

Стаття надійшла до редакції 15.04.2011 р.

УДК 657.24

Н.О. Пронь, аспірант
кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

НОСІЇ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ

АННОТАЦИЯ. В статье исследована эволюция носителей учетной информации, способы фиксации данных на них и особенности их использования от древних времен до нынешнего времени. Также проанализированы преимущества и недостатки современных носителей информации и на основе полученных данных сделан прогноз их развития в будущем.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: носитель учетной информации, документ, перфокарта, перфолента, электронный документ.

ABSTRACT. The evolution of carriers of accounting information, methods of fixing the data on them and feature of their use from ancient times to present time are investigated in the article. Advantages and disadvantages of modern carriers of information are also analyzed and on the basis of finding the prognosis of their development in the future is done.

KEY WORDS: carrier of accounting information, document, punched card, punched tape, electronic document.

АННОТАЦІЯ. У статті досліджено еволюцію носіїв облікової інформації, способи фіксації даних на них та особливості їх використання від стародавніх часів до сьогодення. Проаналізовано переваги та недоліки сучасних носіїв інформації і на основі отриманих даних зроблено прогноз їх розвитку у майбутньому.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: носій облікової інформації, документ, перфокарти, перфострічки, електронний документ.

У бухгалтерському обліку важливе місце займають документи — письмові свідчення, що фіксують та підтверджують господар-

ські операції. Останнім часом змінились вимоги до облікових документів, що зумовило зміну носіїв інформації. Згідно бухгалтерського словника, носій інформації — це матеріальний об'єкт, призначений для запису, передачі і зберігання інформації [1, с. 248]. Носії інформації постійно розвиваються та залежать від рівня технічного розвитку суспільства, тому можна сказати, що носії облікової інформації характеризують досягнення тієї чи іншої епохи. Щоб спрогнозувати розвиток носіїв облікової інформації, необхідно дослідити історію їх розвитку.

Вивченням історії виникнення та розвитку носіїв інформації та документів займалися науковці з бухгалтерського обліку, зокрема Т.А. Бутинець, Я.В. Соколов, Дж. Чербоні, Л. Сей, В.А. Маздоров, М.Г. Чумаченко, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, В. Швець, М. Р. Лучко, П.П. Німчінов, А.М. Кузьмінський, Т.Н. Малькова, та діловодства В.А. Блощинська, Л.І. Скібіцька й ін. Але на даний момент дане питання залишилось недостатньо розглянутим, тому основним завданням даної статті є дослідження еволюції носіїв облікової інформації та прогнозування їх розвитку у майбутньому.

Збільшення важливої інформації зумовило необхідність відображення інформації на певних матеріальних носіях для її збереження, тобто стало причиною виникнення документів. Для виготовлення документів використовувались різні матеріали та різні способи фіксації інформації.

Першими обліковими документами були дерев'яні бірки. На дощечці робились зарубки відповідно до виданих товарно-матеріальних цінностей, потім дощечка розбивалась на дві частини, одна віддавалась боржнику, інша залишалась у того, хто позичив. При поверненні товарно-матеріальних цінностей на дощечках робились контр зарубки, а коли борг був повернутий повністю — дощечки спалювались. Юридичним доказом здійснення господарської операції був той факт, що дві частини однієї дощечки співпадали. Іноді для виготовлення бірок використовували кістки тварин. Такі носії інформації з зарубками отримали назву рахівних бірок. Система рахівних бірок використовувалась до XIX ст.

Інки для фіксації даних використовували різнокольорові шнурки. Кожен колір — це певна товарно-матеріальна цінність, а кожен вузол — обліковий запис. Вузловий облік застосовувався у Китаї, Японії та Африці.

У Стародавньому Єгипті документи створювались з папірусу — тропічної трав'янистої рослини. Для виготовлення таких до-

кументів використовували лише серцевину стебла папірусу, яку нарізали тонкими смужками, складали в два шари один впоперек іншого та притискали важким вантажем. Під тиском папірус виділяв сік, завдяки якому склеювались два шари. Після висушування з листа папірусу вирізали документи необхідного розміру та записували необхідну інформацію. Документи з папірусу використовувалися лише в Єгипті, оскільки матеріал для їх виготовлення був суто регіональним.

Довжина папірусів була 4—5 м, висота — 12—18 см. Для естетичного зовнішнього вигляду та зручності записи робились чорним різного кольору, зокрема чорного та червоного. Наприклад, точну інформацію записували чорним чорнилом, а підсумок — червоним. В Єгипті почали використовуватись табличні форми документів: у стовпчик записувались товари, а в рядок — дні, по яким відбувався рух товарів. Часто зворотну сторону папірусів покривали фарбою для кращого зберігання та захисту від молі.

У Шумері та Вавилоні в VII ст. використовували глиняні таблички. Спочатку інформацію відображали за допомогою малюнків, а потім їх замінили на умовні позначки (клини). Таблички виготовляли з м'якої вологої глини невеликих розмірів, щоб поміщались на долоні. Записи робились загостреним кінчиком очеретяного стилету. Якщо текст не вмщувався на одній табличці, то на ній робився запис номера таблички, номера серії та перший рядок тексту наступної таблички. Після запису таблички висушувались на сонці (в ранні часи) і вони ставали сірого кольору, або обпалювались на багатті (в більш пізні часи), після чого таблички ставали коричневого, червоного або чорного кольорів. Вони були різних розмірів: квитанції 3—4 см, договори 7—9, облікові реєстри і звітність — 20 і більше. Якщо документ було необхідно знищити, його просто розбивали.

Ці документи дуже схожі на сучасні, адже вони також складались у формі таблиці. У виготовлення таких документів приймали участь дві особи, кожна з яких виконувала свої функції: помічник креслив таблицю, а потім бухгалтер робив у ній необхідні записи. Такі таблиці були недосконалими, але це було першою спробою стандартизації документів. Різні види таблиць створювались у результаті аналізу відповідної інформації. Характерною особливістю шумеро-вавилонських документів було те, що надходження та витрачання відображались не в різних колонках, а записувались по-порядку.

Клинописні таблички містили обов'язкові реквізити (дата, кількість і вид отриманих ТМЦ, отримувач, постачальник) та скріплювались печаткою. Використовувались печатки зроблені з каменя, черепашок або дорогоцінних каменів, які було неможливо підробити. На них вказувалось ім'я володаря і за його бажанням зображувались різні сюжети. У документах обов'язково вказувався різьбяр даної печатки, який виступав у якості свідка. Печатку робили в одному екземплярі, а при її втраті реєстрували дату втрати та ім'я володаря для визнання документів недійсними.

Також існували печатки-штампи та печатки-були. На печатках-штампах вказувалось лише ім'я володаря та ім'я його батька. Вони використовувались одноразово і після використання знищувались. Печатки-були виготовлялись із бітуму та використовувались для підтвердження сувоїв з шкіри чи папірусу.

Як правило, документи складались у глиняні глечики або ящики та обов'язувались мотузкою. На кінець мотузки прикріплювався шматок глини, на якому зазначався зміст документу, час та виконавці. Глиняні таблички в обліку використовувались до XIX ст.

У Греції використовувались дерев'яні дощечки, покриті гіпсом чи воском: краї дощечок робили трохи вищими, а потім заливали воском чи гіпсом. Пізніше, в V—IV ст. до н. е., їх почали скріпляти по-двоє (диптих) та по-трьох (триптих), що було першою книгою. Записи на дощечках покритих гіпсом робились фарбою, яка наносилась гострим кінцем стилету, а пласким стирались.

В 180 р. до н. е. в Пергамі (на півострові Мала Азія) був знайдений новий матеріал для письма — пергамент, який виготовляли з шкіри тварин. Цей матеріал був дорогий, адже для виготовлення двох листів треба було зарізати теля чи свиню. Саме тому, його використовували шість—сім разів. Для цього здирали старий текст та впоперек до нього писали новий. Оскільки облікові документи потрібно було зберігати, їх повторно не використовували.

На батьківщині пергаменту його використовували, складуючи у сувій. А в Римі складували вчетверо, зшивали справа, зліва або зверху, та робили обкладинку з дощечок, обтягнутих шкірою чи пергаментом. Такі книги з пергаменту називались мембранами. Мембрани почали використовуватись у II ст. поряд з дерев'яними кодексами. Пізніше і для папірусних сувоїв почали робити обкладинку та полоси з пергаменту по краях. Щоб захистити документи від крадіжки, їх прикріплювали ланцюгами до полиць. Пер-

гамент використовувався досить довго й остаточно він перестав використовуватись на початку XIX ст.

На початку нашої ери в Китаї був винайдений папір. Досить довгий час технологія виготовлення цього матеріалу була таємницею. Спочатку тільки найважливіші документи виготовляли з паперу, а у ранньому середньовіччі папір почав використовуватись як основний матеріал для виготовлення документів.

На Сході (Індія, Китай, Японія) документи виготовляли з тканини, найчастіше з шовку. По шовку писали чорною або червоною тушшю пензликами різної величини, залежно від призначення тексту. Зі збільшенням виробництва паперу шовк витіснявся.

Слов'яни для виготовлення документів використовували березову кору, яку обдирали, обробляли спеціальним способом та висушували. Записи на них робились загостреною металевною або кістяною паличкою. Таким чином створювались грошові документи та накази.

З розвитком науки і техніки виникла необхідність обробки даних на електронно-обчислювальних машинах. З цією метою використовувались перфокарти і перфострічки, які не вважались документами та не мали юридичної сили, оскільки на них не було одного обов'язкового реквізиту — підпису. Перфокарти та перфострічки — носії інформації, які виготовлявся з тонкого картону та були призначені для використання в системах автоматичної обробки даних. Інформація на них записувалась шляхом пробивання перфорацій — отворів діаметром до трьох міліметрів. Існувало багато форматів перфокарт, найпоширенішим був формат IBM (розмір карти 18 мм x 83 мм). На картці такого розміру вміщувалось до 80 знаків. Спочатку кути перфокарт були гострі, а з 1964 р. — заокруглені (хоча в ЄСРР і пізніше використовували карти з гострими кутами).

Перфораційні плівки використовувались з середини XIX ст. Перфострічки мали ширину 7—8 рядків і використовувались для запису кодування. Вони використовувались до середини 1980 р. Основними недоліками перфострічки була низька міцність плівки та неможливість ручного редагування порівняно з перфокартами (заміною карток, видаленням, додаванням, тобто виконання багатьох функцій, які пізніше реалізовувались у текстових редакторах).

Використання таких носіїв інформації збільшувало трудомісткість облікового процесу. Документи збирались, групувались і після цього передавались до обчислювального центру. В обчислювальному центрі за допомогою перфораторів інформація зашифровувалась і з документів переносилась на перфокарти. Піс-

ля цього за допомогою сортувальних машин дані групуються у потрібному розрізі (наприклад, на аналітичних рахунках — у розрізі субрахунків і синтетичних рахунків) і передавались на табулятори, які автоматично обробляють інформацію і заносили її на табуляграми, які виконували функції облікових реєстрів, а також використовувались як звітні таблиці. За даними табуляграм здійснюється контроль за роботою господарства.

Проводилась значна робота по вдосконаленню носіїв інформації, метою якої, як зазначав П.П. Німчинов, було створення універсального носія інформації, «який відповідатиме вимогам бухгалтерського документа і дасть змогу безпосередньо вводити інформацію в обчислювальні машини» [3, с.119].

Сучасний етап розвитку економіки пов'язаний з поступовим впровадженням електронних документів та електронного документообігу. Електронний документ — документ, інформація у якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа [4]. Електронні документи мають безліч переваг перед паперовими, основними з яких є зручність редагування і архівації. Таким чином, з'явилися електронні носії інформації (дискета, диск, флеш-пам'ять), які відрізняються великою місткістю інформації та зручністю у користуванні. Перехід до даного етапу був покладений у 2003 році введенням у дію двох законів: «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронний цифровий підпис», які регламентують використання електронних документів та організацію електронного документообігу. Слід відмітити, що перехід до електронного документообігу в Україні відбувається повільними темпами і на даний момент існує паралельне використання електронних документів та паперових.

З приводу документів влучною є думка А.М. Кузьмінського: «... змінився лише носій даних про господарську операцію, а документ як свідчення факту здійснення господарської операції залишився таким же» [5, с. 113]. Еволюцію носіїв облікової інформації узагальнено відображено в табл. 1.

У ході дослідження еволюцію носіїв інформації було з'ясовано, що метою їх вдосконалення є спрощення фіксації та редагування даних, зменшення витрат на виготовлення документів, зменшення трудомісткості процесу їх складання, зручність у користуванні та гарантування збереження інформації. Усім цим вимогам відповідає електронний документ зафіксований на електронному носії інформації.

Таблиця 1

ЕВОЛЮЦІЯ НОСІЇВ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Носії інформації	Документ	Характеристика
Дерево або кістки тварин	Рахівні бирки	Гострим предметом робились зарубки відповідно до виданих ТМЦ, потім дощечка розбивалась на 2 частини, одна залишалась позичальнику, інша — в того, хто позичав. У міру повернення товарів робились контр зарубки
Різнокольорові шнурки	Шнурки	Коли ТМЦ віддавались у борг робилась певна кількість вузлів на шнурках певного кольору. Кожен вузол — обліковий запис. Кожен колір позначав певні товарно-матеріальні цінності
Таблички, виготовлені з глини	Клинописні таблички	На вологій глині робили написи паличками із очерету, після чого глину сушили на сонці або обпалювали на багатті. Інформація записувалась у вигляді таблиці
Дощечки, заліті воском	Воскові таблички	Записи на дощечках покритих гіпсом робились фарбою. Фарба наносилась гострим кінцем стилету, а пласким стирались. З часом в Греції їх почали скріпляти по-двоє (диптих) та по-трьє (триптих). У Римі такі книги називали кодексами
Папірус	Сувій	Для естетичного зовнішнього вигляду та зручності записи робились чорним та червоним чорнилами. Сувої накручували на дерев'яні ролики з гудзиками на кінцях, іноді для сувоїв робили обкладинку і по краям полоси з пергаменту. Пізніше почали робити кодекси, скріпляючи по 2—9 листків папірусу
Пергамент, виготовлений з телячої шкіри	Палімпстеси	На батьківщині пергаменту його використовували, складуючи у сувій, а в Римі складували в четверо, зшивали з одного боку та робили обкладинку. Обкладинка складалась з дощечок обтягнутих шкірою чи пергаментом
Тканина, зокрема шовк	Документи	По шовку писали чорною або червоною тушшю пензликами різної величини, залежно від призначення тексту
Березова кора	Документи	Писали писалом — загостреною металеву або кістяною паличкою. Переважно створювались грошові документи, накази та розпорядження володарів
Перфокарти та перфострічки	Не вважались документами	Це носії інформації, які виготовлявся з тонкого картону та були призначені для використання в системах автоматичної обробки даних. Інформація на них записувалась шляхом пробивання отворів діаметром до трьох міліметрів
Папір	Паперові документи	Це документи, які мають обов'язкові реквізити, скріпляються печаткою та мають юридичну силу
Електронні носії інформації	Електронні документи	Це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа

Підсумувавши вищесказане, можна зробити наступні висновки:

Носії облікової інформації змінювались з розвитком науки і техніки. Так вони пройшли довгий шлях від рахівних бирок виготовлених з дерева чи кісток тварин до електронних носіїв, у яких інформація фіксується у вигляді електронних даних.

Сучасні носії інформації відрізняються від попередніх місткістю, зручністю редагування, перенесення та архівації даних. Важливим завданням на сьогодні залишається вдосконалення нормативно-законодавчої бази, щодо використання електронних документів, що збільшить використання електронних носіїв інформації, зменшить трудомісткість облікової роботи та витіснить паперові документи.

Література

1. Большой бухгалтерский словарь / За ред. А.Н. Азрилияна. — Институт новой экономики, 1999. — 574 с.
2. *Блощинська В.А.* Сучасне діловодство: Навч. посібник. — К.: Центр навчальної літератури 2005. — 320 с.
3. *Нимчинов П.П.* Общая теория бухгалтерского учета. — К.: Издательское объединение «Вища школа», 1977. — 240 с.
4. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» №851-IV від 22.05.2003 р.
5. *Кузьмінський А.М.* Теорія бухгалтерського обліку / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський. — К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. — 288 с.

Стаття надійшла до редакції: 15.04.2011 р.

УДК 657

Ю.А. Сарнацька, здобувач кафедри обліку підприємницької діяльності.
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ІМПОРТ: ОБЧИСЛЕННЯ МИТА ТА ПДВ

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрены особенности налогообложения импортных операций, в частности определения ставок импортной пошлины и также особенности налогообложения таких операций налогом на добавленную стоимость.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: налогообложение импортных операций, ставка импортной пошлины, налог на добавленную стоимость.

ABSTRACT. The article discusses the features of import tax operations, including bidding imported duty and tax features of such operations value-added tax