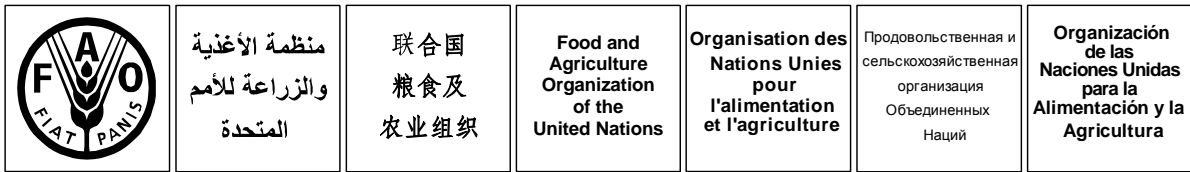


2012 年 9 月



# 理事会

## 第一四五届会议

2012 年 12 月 3—7 日，罗马

### 联合国系统各组织 实施国际公共部门会计标准的准备情况 (JIU/REP/2010/6)

1. 联检组报告附有总干事的简明意见以及联合国系统行政首长协调理事会（首协会）共同提出的更为详细的意见（联合国大会文件 A/66/308/Add.1）。

#### 粮农组织总干事提出的意见

2. 粮农组织认为，适用于本组织立法机构的建议 1 和建议 2 已实施，实施情况如下：(i)定期向财政委员会提交关于国际公共部门会计标准（现已纳入全球资源管理计划）的进展报告；(ii)大会为该项实施工作表决通过了一项预算。
3. 粮农组织认为，建议 3 中所述的在实施国际公共部门会计标准项目时采用的 16 项最佳做法已经实施或将在全球资源管理计划要求时予以实施。
4. 粮农组织提请财委注意最佳做法 3，即：“如项目环境出现重大变化，应对最初采用战略进行重新评估并做出必要调整”。2012 年 5 月财委获悉决定修改实施计划以处理已知风险就是这方面的一个例子，这些风险涉及权力下放办事处

为尽量减轻粮农组织工作过程对环境的影响，促进实现对气候变化零影响，本文件印数有限。敬请各位代表、观察员携带文件与会，勿再索取副本。  
粮农组织大多数会议文件可从互联网 [www.fao.org](http://www.fao.org) 网站获取。

是否有能力接受新设全球资源管理系统进程和系统及更广泛变革举措所带来的变革。该项经修订的实施计划列明粮农组织于 2014 财政年首次遵照国际公共部门会计准则编制财务报表这一新的目标日期。FC 147/9 号文件“全球资源管理系统实施进展报告”介绍了全球资源管理系统的最新进展情况，注意到符合国际公共部门会计准则的系统实施时限和符合该标准的报表开始时限完全按预计项目日期。财委注意到，2010 年中期发布的联检组报告的内容提要提及原定 2012 年官方账目遵照国际公共部门会计准则这一日期。



第六十六届会议

临时议程\* 项目 140

联合检查组

## 联合国系统各组织实施国际公共部门会计准则(IPSAS)的准备情况

### 秘书长的说明

秘书长谨向大会成员转递他本人和联合国系统行政首长协调理事会就联合检查组题为“联合国系统各组织实施国际公共部门会计准则(IPSAS)的准备情况”的报告(JIU/REP/2010/6)发表的评论意见。

\* A/66/150。



## 摘要

联合检查组题为“联合国系统各组织实施国际公共部门会计准则(IPSAS)的准备情况”的报告审查了联合国系统各组织实施国际公共部门会计准则的过渡情况并确定了最佳做法和风险。

本报告介绍了联合国系统各组织对联合检查组报告所提建议的看法。本系统的这些看法已依据联合国系统行政首长协调理事会各成员组织所提意见进行了综合，它们对报告所载分析和及其建议表示了欢迎。各机构普遍接受了报告提出的基准，尽管它们也对其中一些基准表示了保留。

1. 联合检查组题为“联合国系统各组织实施国际公共部门会计准则(IPSAS)的准备情况”的报告(JIU/REP/2010/6)审查了联合国系统各组织实施国际公共部门会计准则(公共部门会计准则)的过渡情况并确定了最佳做法和风险。报告提出了各机构在实施公共部门会计准则时应当运用的一批基准。
2. 行政首长理事会各成员对报告所载分析以及建议表示了欢迎,不少机构都表示它们已通过或即将通过提出的许多基准。
3. 虽然注意到头两项建议的对象是立法机构,但行政首长理事会许多成员都表示,它们已按建议1的要求,就其实施公共部门会计准则的情况定期向立法机构提交了报告。
4. 各机构接受联合检查组提出的基准,但有些机构对其中数项基准提出了评论意见。首先,行政首长理事会成员指出,最佳做法13(“为避免令人不愉快的意想不到局面,应在最后实施日期之前很早就计划和准备临时财务报表供外部审计员审查”)对于那些结构高度分散、运行多个财务系统的机构而言可能难以应用。例如,联合国秘书处目前正在实施一个新的机构资源规划系统,以整合目前存在于不同地点的多种系统。由于所有地点可能并不同步实施新的机构资源规划系统,而且鉴于实施机构资源规划系统的时限较紧,本组织在编制一大批临时财务报表方面就可能遇到困难。
5. 各机构对于最佳做法15(“在国际公共部门会计准则项目的初步实施阶段,对内部监控措施进行连续的测试,以确保数据的准确性”)也表示了关切,认为这一做法可能无法充分反映业务主管部门与内部审计部门之间在内部控制测试方面的恰当关系。一些机构认为,这一进程可能最好充分纳入内部审计的任务规定之中。为支持这一看法,联合国秘书处援引了其《财务条例和细则》条例5.15,其中有一部分规定“……内部审计员应审查、评价和报告财政资源的使用情况、以及内部财务控制制度、程序和其他有关内部控制是否有效、是否适当、是否得到适用”。
6. 最后,一些机构还评论说,对它们而言,最佳做法16(“确保在项目接近尾声时对系统进行独立的和全面的验证和核查”)可能难以应用。这些机构指出,由于公共部门会计准则的要求被嵌入现行业务流程和机构资源规划系统之中,在部署前为确保验证和核查要经过广泛测试。因此,等实施结束达到完成的尾声时,要进行更改可能为时已晚。



JIU/REP/2010/6  
Chinese  
Original: English

联合国系统各组织实施国际公共部门  
会计准则 (IPSAS) 的准备情况

撰写人

**Gérard Biraud**

联合检查组



联合国  
2010年，日内瓦





## 执行摘要

### 联合国系统各组织为采用国际公共部门会计准则(IPSAS)的准备情况 JIU/REP/2010/6

本报告的目的是综合介绍联合国系统各组织向国际公共部门会计准则(IPSAS)过渡和实施的现状，并说明每个组织是如何开展这一进程的，重点放在指出最佳做法和可能的风险。

在经过 25 年的努力试图在全联合国系统各组织统一财务报告做法并使其财务报表更有可比性(即，使用一套专门的联合国会计准则)之后，大会于 2006 年核可了行政首长协委会的建议，并批准联合国采用国际公共部门会计准则(IPSAS)。其他联合国组织也很快仿效，因为国际公共部门会计准则是公认的最适合非盈利的政府间组织的。

采用国际公共部门会计准则被看作是联合国系统内的一项关键的改革内容并继续得到理事机构和高级管理层的支持。自 2006 年以来，联合国系统各组织在向国际公共部门会计准则的要求看齐方面取得了进展。然而，它们也越来越认识到这项工作比最初预期的要艰巨和复杂得多。在审查的 22 个组织中，一个(粮食规划署)已经得到其外部审计员对于其 2008 年和 2009 年财务报表的无条件的(即，有利的)意见，作为国际公共部门会计准则达标单位介绍(其经验和最佳做法见附件四)；八个——国际民航组织、海事组织、电联、泛美卫生组织、教科文组织、工发组织、知识产权组织和气象组织——已经引进了国际公共部门会计准则，最初目标定为 2010 年，其外部审计员将在 2011 年内确定它们是否确实已经达标；两个(原子能机构和邮联)预计在 2011 年实施国际公共部门会计准则；九个(粮农组织、劳工组织、开发计划署、人口基金、难民署、儿童基金、项目厅、近东救济工程处和卫生组织)在 2012 年，以及两个(联合国和世界旅游组织)在 2014 年实施。

审查显示，国际公共部门会计准则的采用正在开始对联合国系统各组织产生重大影响，其范围远远超过会计核算。转向国际公共部门会计准则应使全联合国系统得以强化对资源和业务流程的管理和改进基于成果的管理。视一个组织对于国际公共部门会计准则要求的最初准备条件而定，对大多数组织而言，向国际公共部门会计准则过渡是一项重大事业，因为它影响到会计核算、财务报告和与此相关的信息技术系统，并会导致对规划、决策、预算编制和财务报告采取新的做法。预计根据独立的国际标准报告资产、债务、收入和支出将大大提高联合国系统对于成员国、捐助方和工作人员的财务报表的质量、可比性和可信性，从而强化问责、透明度和管治。

许多组织低估了所要求的共同努力和资源的重要性，没有能够对最初的准备情况和风险进行评估。审查中还发现，向国际公共部门会计准则成功过渡的关键在于高级管理层的强有力的支持和参与，敬业的部门间专题工作队和采用项目管理做法。

在高级别管理委员会(HLCM)主持下的全系统范围项目对于支持联合国系统各组织的国际公共部门会计准则项目至关重要。该项目由会计准则专题工作队协调，内容包括制定会计指南、培训材料和在国际公共部门会计准则小组之间开展经验交流(如联合国秘书长的进展报告和会计准则网站等所反映的)，并参与国际公共部门会计准则委员会(IPSASB)的准则制定工作。

本报告除了简要介绍实行国际公共部门会计准则预计会带来的惠益之外，还指出并阐述了为确保向国际公共部门会计准则成功过渡，行政首长应考虑的风险。

报告建议，除了向各相关立法机构提出的两条建议之外，各行政首长应确保实施在本报告中指出的以下十六种最佳做法。本检查员知道，许多组织正在实施或已经落实了大多数这些推荐做法。

#### **实施向国际公共部门会计准则顺利过渡的 16 种最佳做法：**

- 1:** 建立部门间国际公共部门会计准则项目指导委员会或相当的机关，负责确保高级管理层理解能推动向国际公共部门会计准则过渡的目标和远景。该委员会应有多年期授权，配备具有机构资源规划的前期设计、设计和实施专长的工作人员。
- 2:** 对根据联合国系统会计准则制定的现行业务流程、程序、财务报告和功能与每一项国际公共部门会计准则的要求和影响之间的差距进行深入分析。
- 3:** 如项目环境出现重大变化，应对国际公共部门会计准则的最初采用战略进行重新评估并做出必要调整。
- 4:** 应用成熟的项目规划和实施方法，包括明确界定的战略目标、可交付的成果、时间序列、阶段性目标和监测程序。
- 5:** 制定一项战略，根据以往的会计准则(联合国系统会计准则)，为目标实施日期(遵守标准头一年的第一天)确定遵守国际公共部门会计准则的期初余额以及前一日的期终余额，但要能很容易地将目标年的期初余额变为国际公共部门会计准则的表述。
- 6:** 为了确保理事机关持续参与变革进程，定期向理事机关通报实施国际公共部门会计准则的进展情况并要求其通过相关决定，特别是关于对财务条例的必要修改和为项目调拨资源的决定。

- 7: 确定行政、预算和财务领域所需要的额外人力资源并列入预算，以确保不仅有效实施向国际公共部门会计准则的过渡，而且有充足的能力保持今后对国际公共部门会计准则的遵守。
- 8: 确保提供资金，在可行的情况下，内部培训会计、业务和变革管理的专家，或招聘外部专家。
- 9: 透彻地分析现有(传下来的)信息系统，以了解其与国际公共部门会计准则要求的一致性和协同情况，并且，作为差距初步分析的主要内容，弄懂为支持国际公共部门会计准则，机构资源规划系统所必须经历的改革。
- 10: 通过一切可利用的通信手段、培训和文件，开展关于向国际公共部门会计准则过渡的宣传。这可通过以下途径实现：个人接触、宣讲会、来自本单位外的参与了成功实例的人的介绍、休假地会议、实际操作和将目前的会计政策与新政策作比较的培训材料等。
- 11: 通过利用专门的文件(手册)和培训，确保现有的和将来的工作人员，尤其是管理人员、供应链和财务人员，充分熟悉新的程序和要求。
- 12: 根据项目目标，为项目的实施采用风险评估、管理和缓解战略和做法。
- 13: 为避免令人不愉快的意想不到局面，应在最后实施日期之前很早就计划和准备临时财务报表供外部审计员审查。
- 14: 在组织和其外部审计员之间就向国际公共部门会计准则过渡问题尽早建立和保持双边对话，以帮助确保外部和内部审计员都对新系统及其对控制程序的影响有深入的理解，因为要实施国际公共部门会计准则，就需要向应计制会计转换。
- 15: 在国际公共部门会计准则项目的初步实施阶段，对内部监控措施进行连续的测试，以确保数据的准确性。
- 16: 确保在项目接近尾声时对系统进行独立的和全面的验证和核查。

考虑到所有这些最佳做法，下文所列建议的前两条是专门针对联合国系统各组织的立法机关的，第三条是给其行政首长的：所有建议都旨在强化联合国系统的每一个组织在向实施国际公共部门会计准则的过渡中的问责、效果和效率。

#### 建议 1

立法机关应要求各自组织的行政首长期发布关于国际公共部门会计准则实施情况的进展报告。

#### 建议 2

立法机关应提供所需的支助、工作人员和资金，以确保向国际公共部门会计准则的成功和有效的过渡。

建议 3

行政首长应确保在实施国际公共部门会计准则项目时，本联检组报告中所介绍的 16 种最佳做法都得到实行。

## 目录

	页次
执行摘要.....	iii
缩略语.....	ix
<b>章次</b>	<b>段次</b>
一.  导言.....	1-8      1
A.  缘起.....	2-3      1
B.  目的.....	4-5      2
C.  方法.....	6-8      2
二.  走向国际公共部门会计准则.....	9-28     4
A.  为什么财务报告需要会计准则.....	9-13     4
B.  联合国系统各组织面临的困境.....	14       5
C.  最初的没有实现的解决办法：联合国会计准则 (UNSA).....	15-18    5
D.  老大难问题的新解决办法：国际公共部门会计 准则(IPSAS).....	19-21    6
E.  2005-2007：采用国际公共部门会计准则的政治 决定.....	22-28    7
三.  国际公共部门会计准则对各组织的影响：主要问题.....	29-72    10
A.  向应计制会计的重大转变.....	29-37    10
1.  新颖之处.....	29-30    10
2.  挑战.....	31-35    10
3.  好处.....	36-37    11
B.  与实施国际公共部门会计准则相关的其他问题.....	38-51    13
1.  声誉风险.....	38-40    13
2.  潜在的风险.....	41-43    14
3.  改变管理.....	44       14
4.  国际公共部门会计准则费时又费钱.....	45-46    14
5.  文化方面.....	47-48    15
6.  政治方面.....	49-51    16
C.  一些影响最大的会计变化.....	52-72    17
1.  财务报表的提交.....	53       17
2.  资产的处理：财产、固定资产和设备(PPE).....	54-59    17
3.  工作人员福利.....	60-64    19

4. 预算问题.....	65-69	20
5. 岁入确认.....	70	21
6. 基金会计制度.....	71	22
7. 外汇汇率和财务报表的时间.....	72	22
四. 国际公共部门会计准则(IPSAS)项目在联合国系统的实施.....	73-163	23
A. 全系统范围的(CEB)项目.....	74-83	23
1. 一项机构间事业.....	74-76	23
2. 可交付的成果和服务.....	77-83	24
B. 各组织的项目：战略问题和多样性.....	84-155	25
1. 管治和管理变革.....	84-94	25
2. 差距分析和用户.....	95-96	28
3. 分阶段、有计划战略.....	97-102	28
4. 项目管理.....	103-108	30
5. 机构资源规划.....	109-111	32
6. 跟上理事会及其最初预期.....	112-113	33
7. 人力资源.....	114-116	34
8. 财政资源.....	117-118	35
9. 机构资源规划及其与 IPSAS 实施工作的互助.....	119-129	36
10. 提高认识和宣传.....	130-133	39
11. 培训.....	134-139	41
12. 风险评估.....	140-143	43
13. 监督.....	144-155	46
C. 一个关键指标：组织的预期达标日期.....	156-163	49
五. IPSAS 与金融和经济危机.....	164-168	53
六. 结论.....	169-171	55
附件		
一. IPSAS 一览表(2010 年 IFAC 国际公共部门会计公告手册)手册的范围.....		56
二. 参加组织认定的每一条 IPSAS 标准用百分比表示的重要性.....		58
三. 向 IPSAS 实施过渡的流程.....		59
四. 一个成功的例子：粮食署的经验.....	1-37	60
五. 关于联检组建议有待各参加组织采取的行动一览表.....		69

## 缩略语

AC	审计委	审计委员会
ACABQ	行预咨委会	行政和预算问题咨询委员会
ACC		行政协调委员会
ASHI		退休后健康保险
BoA		联合国审计员委员会
CCAQ		行政问题协商委员会
CCAQ (FB)		行政问题协商委员会财务和预算小组委员会
CEB		联合国行政首长协调委员会
CNC		全国会计理事会
EC		欧洲委员会
ED		征求意见稿
ERP		机构资源规划
FASB	财会准则委员会	财务会计准则委员会
FAO	粮农组织	联合国粮食和农业组织
FBN		财政和预算网
FEE		欧洲会计专家联合会
FS		财务报表
GAAP		普遍公认的会计原则
HLCM		高级别管理委员会
IAS		国际会计准则
IASB		国际会计准则理事会
IASC		国际会计准则委员会
ICAO	民航组织	国际民用航空组织
ICT	信通技术	信息和通信技术
IFAC		国际会计师联合会
IFRIC		国际财务报告解读委员会
IFRS		国际财务报告标准
ILO	劳工组织	国际劳工组织
IMIS		综合管理信息系统
IMO	海事组织	国际海事组织

IPSAS		国际公共部门会计准则
IPSASB		国际公共部门会计准则委员会
ITU	电联	国际电信联盟
NAO		英国审计局
NGO		非政府组织
OECD	经合发组织	经济合作和发展组织
PAHO		泛美卫生组织
PoEA		外部审计小组
PPE		财产、固定资产和设备
SG		秘书长
TF		会计准则专题工作队
ULO		未清偿债务
UNESCO	教科文组织	联合国教育、科学和文化组织
UNDP	开发计划署	联合国开发计划署
UNFPA	人口基金	联合国人口活动基金
UNGA	大会	联合国大会
UNHCR	难民署	联合国难民事务高级专员
UNICEF	儿童基金	联合国儿童基金会
UNIDO	工发组织	联合国工业发展组织
UNOPS	项目厅	联合国项目事务厅
UNRWA	近东救济工程处	联合国近东巴勒斯坦难民救济和工程处
UNSAS		联合国系统会计准则
UNWTO	世界旅游组织	联合国世界旅游组织
UPU	邮联	万国邮政联盟
WFP	粮食署	世界粮食规划署
WHO	卫生组织	世界卫生组织
WINGS		粮食规划署信息网和全球系统
WIPO	知识产权组织	世界知识产权组织
WMO	气象组织	世界气象组织



## 一. 引言

1. 作为 2008 年工作方案的一部分，联合检查组(联检组)开展了题为“国际公共部门会计准则在联合国系统各组织的实施情况”的审查工作。本审查报告面向广泛的读者，力求阐述若干复杂而又互相关联的问题，提供一份全面的综述。鉴于国际公共部门会计准则项目的规模和高度技术性(国际公共部门会计所有准则的全文长达 1,000 多页)，要把审查内容综合成一份具有可读性并且尽可能简练的报告决非易事。因此，在本报告中，资料被分成相对短的部分加以阐述，以便利酌情个别研究。欢迎读者利用目录寻找自己特别感兴趣的问题：

第二章专门针对希望了解改革的目的的读者；

第三章解释国际公共部门会计准则与联合国系统会计准则之间的一些具体差别，以及国际公共部门会计准则的要求和好处会如何影响各组织；

第四章阐述各组织如何在不同的环境中对付同样的挑战；造成成功或失败的因素；在机构间层面支持各组织的项目工作队；以及最佳做法——行政首长和成员国都有重要作用可发挥的领域；

第五章是国际公共部门会计准则大画面的简述；

第六章集中介绍联合国系统中国际公共部门会计准则达标的第一个、也是迄今为止唯一的一个成功例子。

### A. 缘起

2. 自 1980 年以来，尤其是自 2004 年以来，联合国系统各组织认识到有必要实行一种共同的进程，朝着遵守国际上公认的通用会计准则有序过渡。对这一共同进程的审查为联检组完成其任务提供了特殊的机会，即，要确保各组织最佳利用其所掌握的资源，特别是通过它们之间更好的协调来做到这一点。<sup>1</sup> 本审查始于 2008 年，而大多数的研究和起草工作是在 2009 年进行的。

3. 进行这一改革的紧迫性首先是由来自联合国系统的国际会计领域的专家所感受到的，这并不奇怪。检查员还记得国际会计师联合会(IFAC)的严酷评估，它指出，“尽管高质量的财务报告和会计准则对于改进管治、问责和透明度十分重要，但联合国系统管理改革报告大多没有将财务报告和会计准则同这三项改革目标联系起来”<sup>2</sup> (世界粮食规划署管治项目除外)。具体的说，要是国际公共部门

<sup>1</sup> 联检组章程第 5 条。

<sup>2</sup> 国际会计师联合会，研究报告 13：公共部门的管治：理事会的视角，2001 年 8 月。

会计准则在过去几十年就实施的话，就不会有关于资本总体计划的必要性和成本、关于退休后健康保险(ASHI)的赔偿责任、或数以百万计的资产特别是在维和团中下落不明的不愉快的、令人感到出乎意外的局面。

## B. 目的

4. 鉴于关于采用国际公共部门会计准则的所有原则决定都已在 2006 年和 2007 年做出，本报告将不对其是否恰当进行论述，而是力求提出如何将其最有效的加以落实的方式方法。因此，本报告的目的是：

- 说明联合国系统各组织为什么以及如何决定向国际公共部门会计准则过渡的，并介绍其中涉及的主要好处、挑战和困难；
- 着重介绍要求全联合国系统对会计和管理做法进行共同的重大变革的国际公共部门会计准则的规定；和
- 深入阐述国际公共部门会计准则的主要问题，以协助联合国系统各组织的立法机关、行政首长和管理人员评估其国际公共部门会计准则项目的实施情况，以及如有必要，重新思考其实施战略。

5. 本报告力求提高大多没有会计专业背景的各国代表和秘书处官员对国际公共部门会计准则的认识。检查员感到必须使这一非常技术性的会计工作改革像任何其他管理改革一样容易理解，以便成员国和官员们都能理解采用国际公共部门会计准则后所预期的好处。另一个目的是帮助决策者充分考虑到，根据 2004 年和 2005 年联合国系统各组织会计和财务主任的决定和随后由各自立法机关在 2006 年和 2007 年做出的决定，尽快实现其制作符合国际公共部门会计准则的财务报表的共同目标所涉及的最相关的成功因素。

## C. 方法

6. 本审查覆盖 2006 年至 2010 年年中所有参加组织的国际公共部门会计准则的实施情况。<sup>3</sup> 根据联检组的内部标准和准则及其内部工作程序，本报告编写过程中采用了以下方法：初步的案头审查，访谈和深入分析。联检组查阅了联合国行政首长协调委员会(CEB)会计准则专题工作队散发的半年期调查问卷的答复。此外，联检组向所有参加组织发出了一份详细的调查问卷。在所收到的答复的基础上，检查员与参加组织的官员进行了访谈。他还征求了行政协调会秘书处和已经采用了国际公共部门会计准则的组织的意见，其中包括经济合作和发展组织(经

<sup>3</sup> 虽然泛美卫生组织(PAHO)认为自己是世界卫生组织(卫生组织)的美洲区域办事处，但不是联检组的参加组织。但是，它出现在参加(包括财务上)机构间项目和会计准则专题工作队的 22 个组织中，并在秘书长关于国际公共部门会计准则的进展报告中受到审查。

合发组织)、欧洲委员会和世界银行。还征求了国际公共部门会计准则委员会、国际会计师联合会、联合国审计员委员会和法国政府的意见。

7. 在报告定稿时，征求并考虑了参加组织对报告草稿的实质性意见。根据联检组章程第 11.2 条，为用本组的集体智慧检验报告的结论和建议，本报告在检查员之间进行了商讨，然后定稿。为便利对报告的把握及其建议的实施和监测，附件五载有表格，显示本报告是否已提交有关组织以采取行动或供参考。表格列出了与每一个组织相关的建议，具体说明是否要求该组织的立法机关或理事会做出决定，或可由该组织的行政首长采取行动。检查员向所有曾协助其编写本报告的人表示感谢，特别是那些参加访谈和分享其所知和专门知识的人。

8. 谨将本报告献给已故的 Jean François des Robert，他给联检组的讲座引起了本项目的开展，并且，尽管他是公认的在非洲、亚洲和中欧各不同国家实施国际财务报告标准和国际公共部门会计准则的专家，但只是谦虚地接受作为联检组的研究官员为本项目工作，从 2008 年 1 月直到同年 4 月他生命的最后日子。<sup>4</sup> 他作为一位专家和人类的表率被人们深深地怀念。此后，本项目暂停了一年。

---

<sup>4</sup> 他的著作包括 *Normes IFRS et PME* (2004) 和 *Les Normes IPSAS et le Secteur Public* (2008)，后者由巴黎 Dunod 追认发表。已计划译成英文。

## 二. 走向国际公共部门会计准则

### A. 为什么财务报告需要会计准则

9. 联合国系统大多数组织在决定从联合国系统会计准则过渡到国际公共部门会计准则之前，只有极少会计师对于会计师可在改进公共服务的财务管理和确保钱发挥更大的价值方面扮演重要的角色有些微的理解。

10. **财务报表(FS)**的目的是就私营或公共实体的业绩和财务状况(即，其健康状况和财富)提供有结构的基本信息，供内部和外部用户使用。<sup>5</sup>

11. 为了有用处，**财务报表必须使所有用户以相等的方式理解**，因此，要应用由权威的、独立的专家制定的通用会计原则、政策或规则——由此产生了会计准则的概念。随着国际贸易、金融和投资交换的发展，应用通用的工具来估算商业实体的价值的必要性就要求这些准则得到国际公认。

12. 这一需要最初是在私营部门感受到的，会计师们首先在国内，然后在国际上开会处理这一问题，建立和维持了一些制定准则的机构，如国际会计准则委员会(IASC)<sup>6</sup>及其后继机构，设在伦敦的15个成员的国际会计准则理事会(IASB)。<sup>7</sup>其国际财务报告标准(IFRS)衍生自**国际会计准则(IAS)**，于2005年被欧洲联盟规定为对所有上市公司的强制性准则，并且，这些准则，或其相当的国家准则，正在其他国家变为强制性的，其中包括印度、南非、土耳其和美国。

13. “支撑国际会计准则的基本原理是这些准则规定了一系列原则，据此对关于特定交易记录的决定进行判断。这些准则的应用和审计是基于这样的假设：应用它们的人在理论上和实践上对其有透彻的了解，审计的人也有类似的背景。”<sup>8</sup>

<sup>5</sup> 除了制定一般目的财务报表外，一个实体可为要求量身定做财务报表以满足其特殊信息需要的用户编制财务报表(如，政府机关，立法和履行监督职能的其他方面)。这种报表称为“特殊目的财务报表”。

<sup>6</sup> 于1973年成立。

<sup>7</sup> 于1991年成立，作为独立的私人资助的会计准则制定机构。

<sup>8</sup> 欧洲会计专家联合会(FEE)：政府采用应计制会计和预算编制(2003年7月)，此后简称为“FEE 2003”。

## B. 联合国系统各组织面临的困境

14. 联合国系统各组织花了 25 年的时间才从缺乏一个共同的会计和财务报告框架从而无法在各组织之间进行比较的状况走向逐步采用同样的国际公认的会计准则。这一演变的主要步骤如下：

**1980:** 行政问题协商委员会财务和预算小组委员会设立了一个工作组，并同意国际会计准则委员会的建议应作为有用的指南。

**1981:** 行政协调委员会通过了一些来自“普遍公认的会计原则”的常识性原则，其基础是会计师在记录交易和编制财务报告时所遵循的标准、惯例和规则。特别是以下方面的原则：连续性(“继续中的关系”)、前后一致性、审慎性、实质重于形式、披露重要的会计政策、物质性、真实性、定期和经常性。行政问题协商委员会(财务和预算)(CCAQ(FB))于同年规定披露会计政策对于联合国系统各组织是强制性的。

**1980s** 关于制定一套专门适用于联合国系统各组织的会计准则的困难(CCAQ(FB))或必要性(外部审计小组)存在两个对立的学派。

**1991:** 外部审计小组(PoEA)清楚地阐述了联合国系统各组织所面临的挑战：“当然，有很多理由说明为什么专门用于企业需要和商业会计而制定的准则不能直接应用于联合国各组织的非常不同的情况(……)更广义的说，联合国各组织的宗旨和目标、编制财务报表的组织 and 年终结算各种用户的适当的披露要求、利益和需要在许多方面都大大不同于适用于商业机构的东西。”<sup>9</sup> 同年设立了准则委员会。

## C. 最初的没有实现的解决办法：联合国会计准则(UNSAAS)

15. 最后，应大会 1990 年 12 月 21 日对外部审计小组<sup>10</sup> 的要求，秘书长 1993 年关于会计准则的报告<sup>11</sup> 附件是联合国系统会计准则的第一稿。虽然这些准则经过了一系列的修改并在联检组审查时仍继续被大多数联合国系统组织在应用，其目标仍未改变。

16. 使用联合国系统会计准则是朝着联合国系统各组织的会计采用共同的语言和专业术语迈出的第一步，但其目标只是实现了一部分。

<sup>9</sup> A/46/341, 第 9 和 10 段。

<sup>10</sup> A/RES/45/235, 第 5 段。

<sup>11</sup> A/48/530。

17. 不管为修改联合国系统会计准则作了多大的努力，三大缺陷仍将存在，也就是为适应联合国系统各组织的各种需求而对其采取的灵活性和适应性所要付出的代价：

(a) 联合国系统会计准则留下了充分的解释余地，因为确立这些准则的案文本身就承认财务主管人员的自由原则，这样就允许各组织放弃严格的纪律；<sup>12</sup>

(b) 因此，它们并非真正的“生效”，“通用”，或推而广之，可信的；

(c) 从审计员的角度看，它们会引起利益的冲突，因为它们是由账目是按照自己的标准审计的组织的当局所颁布的。

18. 联合国在反复修改其自己的准则，力求将其会计实务现代化，而与此同时，在民间社会，会计趋势在迅速演变，特别是在本世纪之交出现了几件丑闻(安然、世通等丑闻)使公众舆论赞成强化会计条例和政策及其国际趋同之后。因此，人们日益清楚地看到，确保联合国全系统财务报告和会计流程的前后一致性和可比性的唯一办法是，确保所有的财务报表都要符合由独立的、国际成员组成的外部权威机构所颁布的同一套、并按非营利实体的需要做了调整的标准。

#### D. 老大难问题的新解决办法：国际公共部门会计准则(IPSAS)

19. 值得庆幸的是，在国际财务报告标准取得成功之后，作为补充，于 1996 年启动了一项举措以满足这些需要。国际会计师联合会(IFAC)<sup>13</sup> 在多伦多设立了公共部门理事会(PSC)，后改名为**国际公共部门会计准则理事会(IPSASB)**，旨在制订由一个独立透明的、类似于国际会计准则理事会所遵循的正当程序<sup>14</sup> 所支撑的国际公共部门会计准则。<sup>15</sup> 目标是制订高质量的会计准则，供全世界公共部门实体在编制一般目的财务报表时使用。公共部门实体包括国家政府、地区和地方政府及其组成部分的实体。政府间组织没有包括在准则的最初范围内。国际公共部门会计准则理事会以数量很有限的工作人员，作为独立的准则制订机构在国际会计师联合会领导下开展工作。它通过以下方法实现其目标：

- 颁布国际公共部门会计准则(IPSASs)和其他公告<sup>16</sup>；
- 促进会计准则的推广和国际趋同；和

<sup>12</sup> 例如，第 4 段说：“如果这些根本的会计假设没有被采用，则应披露该事实并说明理由。”

<sup>13</sup> 国际会计师联合会由 124 个国家和管辖区的 159 名会员和非正式会员组成，代表 250 多万会计师。

<sup>14</sup> 见 [www.ifac.org](http://www.ifac.org)，“国际公共部门会计准则序言”，2008 年，第 30-35 页。

<sup>15</sup> 值得指出的是，这一举措不仅得到世界银行和国际货币基金的支持，而且还得到联合国和联合国开发计划署(开发计划署)的支持。

<sup>16</sup> 2010 年国际会计师联合会国际公共部门会计通报手册目录见附件一。

- 发表关于公共部门财务报告的其他指导材料。

20. 从基本上说，国际公共部门会计准则针对应综合反映在一般目的财务报表中的交易和事件规定了确认、衡量、表述和披露的要求。国际公共部门会计准则的全文使用了一些新的术语<sup>17</sup> 并提供了将这些准则应用于某些交易的例子，以便人们更好地理解这些要求。为帮助实行全系统采用国际公共部门会计准则所需的必要改革，会计准则专题工作队讨论了准则和准则的解释问题。2007 年底，全系统范围项目组制定了国际公共部门会计准则遵守政策和指南大纲，已被联合国系统各组织所接受，承认是推动全联合国系统协调统一遵守国际公共部门会计准则的财务报告的一个稳定的平台。2008 年和 2009 年，又有进一步的全系统范围的指导文件被接受、批准或认可。但是，会计准则的解释问题仍是不断辩论的议题，甚至在同一个组织内也是这样，而且这些年来在不断演变。(在这方面，粮食规划署作为最早的采用单位，无法受益于其他组织的引导。)

21. 如同国际财务报告标准，**国际公共部门会计准则要求完全遵守**。如果有任何国际公共部门会计准则未被**完全遵守**，就不能声称财务报表是遵守国际公共部门会计准则的。然而，为便利循序渐进地实施国际公共部门会计准则，高级别管理委员会建议，在会计准则专题工作队建议的基础上(见下文第 26 段)，在过渡完成之前，可灵活应用联合国系统会计准则并容纳已经符合国际公共部门会计准则要求的会计政策和做法。

#### E. 2005-2007：采用国际公共部门会计准则的政治决定

22. 为了集中关注彻底改造联合国会计系统的需要，于 2002 年设立了**会计准则专题工作队(TF)**。这一机构间小组由来自联合国系统各组织的会计师组成，由当时的联合国账目司司长(现任副总会计师)组建并仍继续担任主席，还兼任行政协调会财务和预算网的共同主席。<sup>18</sup> 高级别管理委员会批准设立由专题工作队所建议的国际会计准则联合“项目”。一旦找到了合格的组长并落实了联合资金，该项目就能为各组织提供机会，通过按照紧张的时间表发出的调查问卷和关于各种可交付的成果(立场文件、指南草稿等)的评论，交流看法和经验。

23. 行政协调会项目组向专题工作队成员提出的第一批基本问题涉及**联合国系统最佳会计准则问题**以及对其评估的标准。提出了四个备选方案：

- 良好的国家准则，如澳大利亚和新西兰颁布的准则
- 国际财务报告标准
- 国际公共部门会计准则

<sup>17</sup> 例如，“收入”变成“岁入”和“支出”，“开支”，在含义上略有差别。

<sup>18</sup> 专题工作队成员自己选举主席，须得到财务和预算网和高级别管理委员会认可。

- 普遍公认的会计原则的层次结构，最好加上一条外部标准和针对联合国具体情况的几条豁免。

24. 从所联系的 28 个组织中已收到 12 份正式答复(其中有一些来自最大的组织)，都相当重视“国际性、牢固的正当流程和完全的应计制”等准则(见第 29-37 段)。有意思的是，各组织几乎是平分为两派：一派是“务实”派，赞成国际财务报告标准——一套在许多国家被大型私人公司广泛使用的国际标准，是大多数会计师知道的、并存在全面的资料和培训材料；另一派是“逻辑”派，赞成新的国际公共部门会计准则，认为其特别适合公共部门实体的特殊需要。最后，两种观点都没有明显的多数(赞成国际公共部门会计准则的有 11 家，赞成国际财务报告标准的有 10 家)。

25. 对问题“你是否同意文件的说法——全面采用外部会计准则在短期和中期内联合国系统各组织可能做不到？”，截至 2005 年 6 月，12 份答复中有 10 份确实同意这一说法。因此，在全系统范围内投入了相当大的努力宣传向国际准则过渡可在中期内完成的观点。这些努力是专题工作队工作的关键内容，在高级别管理委员会的支持下，推动加快从联合国系统会计准则向国际公共部门会计准则的过渡。顺理成章的是，每个组织本应在 2005 年对其准备程度进行一次深入的分析。这就使所有组织必须对国际公共部门会计准则的要求有很好的理解，然而，情况并非如此。相反，只是进行了全系统范围准备情况的研究。根据研究的结果和经合法组织、欧洲委员会和北约的成功经验，选定五年为过渡的标准(紧的)时间框架。此外，有三个组织被认定有可能早在 2008 年就采用国际准则，与此同时，预计其他组织将在 2010 年做好达标的准备。虽然从技术上说，这一截止时间的可行性和缺乏灵活性本应受到质疑，但各组织在 2005 年夏受到压力要遵守它。另一方面，应当承认，在最初阶段，确定一个有挑战性的截止时间有助于引起高级管理层和理事会对这一过渡的重视，并能造成一种势头以确保项目资源和对改革管理投入努力的承诺。

26. 这就解释了为什么五个月之后，在 2005 年 11 月 30 日，高级别管理委员会一致通过了以下建议：

(a) 联合国系统各组织应采用国际公共部门会计准则。

(b) 联合国系统各组织应制定其实施时间表，所有组织采用国际公共部门会计准则的生效日期不得晚于从 2010 年 1 月 1 日——对于联合国维和行动而言，则为 2010 年 7 月 1 日——开始的报告期。

(c) 应通过专题工作队在财务和预算网领导下继续为全系统范围的这一变革提供支持、协调和领导，并继续提供项目资源以确保国际公共部门会计准则要求的解释和实施在全系统保持一致。

(d) 在联合国系统会计准则第 3 段末加上以下句子：

“一个组织为实行国际公共部门会计准则而背离下文所列做法时，该组织应被视为遵守了联合国会计准则。”



(e) 继续提供机构间资助和其他支助，以确保联合国系统在国际公共部门会计准则委员会的有效代表性。<sup>19</sup>

27. 根据秘书长的相关报告<sup>20</sup> 和与秘书处官员的交流，行预咨委会以该机构少有的热情核可了这些建议：“对于咨委会而言，显然本组织应从联合国系统会计准则转为国际公共部门会计准则”<sup>21</sup> 然而，同时又谨慎和正确地警告不要搞不现实的时间表，并强调实施工作需要与引进新的信息技术系统同步。

28. 2006年7月7日，大会采纳了咨委会的两方面的意见，决定批准联合国采用国际公共部门会计准则，但并没有规定秘书长建议的目标日期。此外，根据咨委会的建议，大会批准了秘书长提出的资源要求，以开始实施进程。<sup>22</sup> 在不到两年的时间里，所有组织都追随了联合国的脚步，开始向国际公共部门会计准则过渡，这是一个了不起的成就。

---

<sup>19</sup> CEB/2005/HLCM/R.24, 第25(a)至(e)。

<sup>20</sup> A/60/846 和 A/60/846/Add.3 及提交行预咨委会的补充资料。

<sup>21</sup> A/60/870, 第42段。

<sup>22</sup> A/RES/60/283, 第IV节。

### 三. 国际公共部门会计准则对各组织的影响：主要问题

#### A. 向应计制会计的重大转变

##### 1. 新颖之处

29. 2000 年，行预咨委员会参加了由经济合作和发展组织(经合发组织)为其成员国财务专家举行的年度应计项目专题讨论会，讨论采用**会计的新基础：相对于“现金”的“应计项目”问题**<sup>23</sup>。自那时以来，已形成了一种专业共识，即，应计制会计是满足现代财务报告需要的最佳方法，最适合提供一个实体的财务状况的全貌，能深入了解一个年份的实际资产、负债、岁入和支出情况。现在，所有国际会计准则都要求遵守这一记录交易的方法。

30. 根据应计制会计，**交易和其他事件在其发生时就被承认(不只是在收付现金或其相当物时)**。因此，交易和事件被记录在会计账册中，并在其相关的时期的财务报表中得到确认。虽然交易日期和付款日期往往不在同一天，但在新方法下，每一件事件都在实际发生之日被记录并在相关财务期的财务报表中有所交待。因此，会计处理会有所不同。在应计制会计下要确认的内容是：资产、负债、岁入和支出(IPSAS 1)。

##### 2. 挑战

31. 在公共管理中使用应计制会计所产生的影响远远超过财务范围，因为它影响了通常的工作惯例，从政治决策到日常的运作，范围广泛。确实，采用这一方法不亚于一场**文化革命**。一些联合国系统的组织早就在使用应计制会计来记录某些岁入或支出，因此，更有条件实施国际公共部门会计准则。但对其他组织而言，**这种变化不仅需要其财会人员适应，而且还需要查阅现有财务报表、或要为制作新报表做贡献的各国代表和管理人员适应**。

32. 这种变化就像一位歌手或电视播音员从录音间转向现场直播那样吓人。在传统的基于现金的会计中，交易是根据已付的款项记录的；但使用应计制会计，在收入到期和支出产生时(而不是收付现金时)就记录交易了，并在其相关的时期的财务报表中报告。交易日和付款日往往不一样，因此，在每一种方法下，它们的会计处理也是不一样的。

<sup>23</sup> 或“变通现金”，一种在联合国系统使用的说法，但从来没有令人满意地解释过。

**例 A：向顾问购买服务**

合同的签署并没有会计影响。但是，所购买的服务的交付/提供的日期将成为唯一的会计参考，而不是预算资金的留存。支付要求的收到将成为关键的事件(除非能为交付和同样为财产的购买确定一个单一的日子)，负债归入财务期。这就预先假定了对中间付款条件的遵守已得到完全核实。这将不再是一个清算资金储备的问题，而是在每一个事件一旦确实发生就将其记录下来<sup>24</sup>的问题。

**例 B：货物的运送**

当一个实体购买 900 顶帐篷随后要分配给受益者时，在基于现金的会计制度下，在运送货物的款项支付给供货商时，交易将确认支出，无论实际交货发生在何时(通常在货物交付后付款)。而在应计制会计下，货物的收到将首先记录在库存(资产)账目中，作为资产值的增加，代表存在本实体仓库中的 900 顶帐篷对库存的增加。此后，在向受益者分发时，第二次或随后的交易将记录库存(资产)值的减少和支出的增加，以反映所分发的帐篷的价值。这样，分发 200 顶帐篷给受益者会导致库存(资产)值等同 200 顶帐篷的减少，剩下余额 700 顶帐篷，但 200 顶帐篷的价值将被归入支出。

33. 在国际公共部门会计准则下，再也不可能哪怕是对会计记录作小小的调整，因为任何影响到报告实体的财富的事件必须在其发生时就予以确认。

34. 在传统的基于现金的会计方法下，支出和岁入不需要在其相关的时期内记录；支出和岁入与资本开支一起记录在资本购买和处理发生的当年的总数中。此外，基于现金的账目并不完全确认资产和负债。与此相反的是，应计制会计通过在交易发生时(而不是付款时)确认经济事件来衡量一个实体的业绩和财务状况。因此，按应计制编制的财务报表应能提供以下内容：报告实体所掌控的资源情况，其运作成本(提供货物或服务的成本)，现金流动情况，和其他关于其业绩和财务复原能力的其他有用的财务信息。

35. 鉴于在许多组织中，预算信息(监测已通过的预算的执行情况)将继续以现金为基础表述，向国际公共部门会计准则过渡将导致会计和财务数据的明显分离(第 65-69 页)。

**3. 好处**

36. 一旦创造了合适的条件，应计制会计将会带来许多好处，基本上弥补了最初的不便：

<sup>24</sup> 180 EX/33, 第一部分, 修订本。

- 按应计制编制的财务报告使用户能：
    - 评估报告实体掌控的所有资源及其部署的问责情况；
    - 评估实体的业绩、财务状况和现金流动情况；和
    - 就是否向该实体提供资金，或是否与其做生意做出决定。<sup>25</sup>
  - 基于应计制的国际公共部门会计准则的账目比基于现金的更完整，顾名思义，也消除了为凑合特定的报告和控制目的而篡改收支的空间；
  - 应计制账目所提供的资料可改善管理和决策，有助于组织更有效地利用资源(按基于现金的会计，只有当钱已经用了才记录多年来钱花在哪里，并且没有随后的账目说明该资产是否仍在使用中、到了其使用寿命的末尾，还是已经被卖掉了<sup>26</sup>)；
  - 应计制会计为引进高效率的成本核算功能提供了机会，可通过利用奖惩措施，包括将私营公司提供的服务的成本与公共部门作比较，来改变组织的行为；以及
  - 提供机会确立有效的不受现金收支时间不定所影响的业绩衡量标准，其中包括关于固定资产和流动资产及负债情况的资料；
  - 资本资产的成本被分摊在其使用寿命中；
  - 应计制会计能对一个实体的财政健康状况作更可靠的描述。
37. 总之，实施国际公共部门会计标准意味着：
- a. 能改进对所有资产和负债的内部掌控和透明度；
  - b. 关于费用和收入的更全面、更连贯的信息，从而更好地支持管治，特别是基于成果的管理(RBM)；
  - c. 将非消耗性设备(NEE)纳入会计系统，使这类设备的记录更准确更完整；
  - d. 改进财务报表的前后一致性，使其在时间上和各组织之间更有可比性；
  - e. 通过应用可信的、独立的国际会计准则实行最佳会计做法。

<sup>25</sup> 国际会计师联合会公共部门委员会，向应计制会计过渡：政府和政府实体指南(2003年)，第7页，第1.19段。

<sup>26</sup> 国际会计师联合会公共部门委员会，资源核算：联合王国中央政府部门会计准则制定大纲(2002年)。

## B. 与实施国际公共部门会计准则相关的其他问题

### 1. 声誉风险

38. 一个根本性的问题是：联合国系统各组织确定的实施目标日期是否现实地可行，以及各组织是否能收到关于其第一批遵守国际公共部门会计准则的财务报表的无保留的审计意见。

**A 风险：**风险在于，如果其财务报表号称是遵守国际公共部门会计准则的，而实际只是部分遵守，其外部审计员则会就其披露的财务事项给出有保留的意见。

39. **从财务角度说**，为实施国际公共部门会计准则而需要进行的一些会计改革预计会大大减少相关组织的资产净值<sup>27</sup> (基金余额)并甚至会导致**负资产净值**，如同那少数几个选择应计制财务报表的国家(新西兰除外)的情况那样。对于欧洲委员会官员来说，他们大吃一惊地发现，委员会首份完全应计制财务报表报告了累计支出总金额为 6,400 万欧元，而累计总收入为 250 万欧元和成员国应缴的 5,400 万欧元，而不是如以往报告的那样是 1,350 万欧元结余。这一变化是因为确认了雇员的全部福利负债，特别是退休后健康保险(第 60-64 段)。据估算，截至 2007 年 12 月 31 日，覆盖所有参保人员的联合国退休后健康保险的负债为 24,300 亿美元，涉及所有资金来源。<sup>28</sup> **这些在财务报表上出人意料的巨额负债并不需要承担新的费用。**它们只不过是以往并没有确认的，即，没有在财务报表表面上量化的，现有债务的全部披露而已。

40. 一些联合国系统的组织已经在其财务报表中部分披露了将来应付的(虽然是在以前的财务期内积累的)工作人员福利。由于联合国系统会计准则没有披露的要求，这些负债仅反映在财务报表的注解中。虽然从技术上说，似乎一个组织看上去是破产了，但经验表明**在采用应计制会计后确认这些负债往往会使政府和相关组织服从负资产**。另一方面，如国际会计师联合会报告“向应计制会计过渡：政府和政府实体指南”中指出的，确认负债：

- 迫使(政治上的而非法律上的)实体承认并计划支付所确认的负债；
- 提供关于现有负债对今后资源的影响的信息；
- 得以对负债管理分配责任；和
- 为实体评估其是否能维持其活动提供必要的资料。


<sup>27</sup> 资产净值或纯资产值是一个实体的资产在扣除了负债后的净值。开始采用国际公共部门会计准则的大多数国家都是负资产净值，而新西兰是极少数几个例外之一。

<sup>28</sup> A/64/7/Add.4。

## 2. 潜在的风险

41. 采用国际公共部门会计准则是一个复杂而又全面的变革管理的过程。虽然在中期和长期会带来许多好处，但也需要付出短期的代价和带来需要所有相关组织的行政首长认真对付的挑战。

42. 要充分发挥使用应计制会计资料的潜力，管理人员就必须确信应计制会计数据的价值并能据此采取行动以改进管理流程。应计制会计本身不应是目的。

 **风险：**据欧洲会计专家联合会的意见，国际公共部门会计准则所固有的主要风险更多的是与**观念**而不是与实质内容相关：

- “国际公共部门会计准则正在，或可能，在对所提出的问题没有真正理解的情况下被应用；
- 国际公共部门会计准则中的“差距”没有，或可能没有，被妥善处理；
- 国际公共部门会计准则被看成是静止的，而在实际中是不断在演变的。”<sup>29</sup>

43. 国际公共部门会计准则改革将影响运营程序、报告惯例——进而管治和与成员国的关系。除了可提供有用的信息进行更好的管理和决策外，国际公共部门会计准则还会使管理人员面对更广泛的公众检查，从而使他们对其方案的效率和效果负起更大的责任。

## 3. 改变管理

44. 采用国际公共部门会计准则不可避免地会使每一个组织付出一定的代价。如欧洲委员会在 2002 年来文中所指出的，“成员国的经验表明，**改革公共会计制度，无论从采用新的做法的角度还是从人的角度，都是一个大变动，更不用说所需要的财政资源了。**”<sup>30</sup>

## 4. 国际公共部门会计准则费时又费钱

45. 采用遵守国际公共部门会计准则的会计方法**要求**工作人员**投入额外的时间和精力**。在过渡阶段，视现有的资源情况而定，各组织将必须比较长期地或是依靠现有的工作人员在正常工作以外的额外支持，或是招聘许多额外的工作人员。在这方面，教科文组织的外部审计员的建议适用所有的国际公共部门会计准则项目：“在估算实行国际公共部门会计准则所要求的变革所需的时间时，各组织应留出额外的时间，以避免低估所需时间的风险。往往是在工作进行中，实施工作的全貌才会呈现出来”<sup>31</sup>。一旦做到了遵守，新的会计领域将要求永久性的关

<sup>29</sup> 同上，第 5.3 段。

<sup>30</sup> COM 2002 755 最后稿：欧洲共同体会计制度现代化，布鲁塞尔，2002 年 12 月 17 日。

<sup>31</sup> 180 EX/33 第一部分，修订本。

注。例如，在提供关于所拥有的资产及其剩余的使用寿命的基本信息的同时，国际公共部门会计准则 17，“财产、固定资产和设备”(PPE)，将要求对这类物品进行监控、确认、衡量、折旧和在财务报表的注释中披露，而不是如联合国系统会计准则规定的立即将其归入支出的做法。这种对 PPE 的永久性监控将要求各组织指定专人和建立制度以确保 PPE 完整的会计周期。

**库存<sup>32</sup> 账目将特别费时费力：遵守 IPSAS 12 将要求库存资本化<sup>33</sup> 和以适当的价值披露。**当为了最后的接受者(如，非政府组织或目标人口)的利益而放弃对其的掌控时，库存将转到开支。这一新的财务公开做法将得以更好地掌控库存，但也需要额外的工作以清点(也包括体力上的)，估算其价值和决定何时归为支出。

46. 准备库存的期初结余对粮食规划署是个大的挑战。在 2008 年 1 月 1 日期初结余日之前 1 年多就开始了库存清点的准备，涉及粮食规划署 700 个地点的约 1,000 人。

#### 风险：

- 缺乏具有所需技术专长的行政工作人员；和侧重固定资产的管理工具。
- 财务登记没有在实时的基础上更新。
- 没有能够按 IPSAS 的要求对每一项资产进行详尽的分析。

## 5. 文化方面

47. 采用国际公共部门会计准则将导致文化变革，影响到主要的会计处理做法和一些商业交易的进行方式。例如，联合国系统会计准则(UNSAS)与国际公共部门会计准则(IPSAS)之间的一大差别是“交付原则”。在 UNSAS 下，一项支出在发出采购订单时被确认，开始了未清偿债务(ULO)<sup>34</sup> 的记录。这样，ULO 在收到货或服务之前被记录下来。现行处理做法(联合国系统会计准则下的)将其作为开支就意味着，把意图作为实施报告了。与此相反，国际公共部门会计准则只有在交付确实发生时才允许确认支出。这一重大改变消除了财务报表中报告未清偿债务的必要性，导致支出和核准预算在其相关的时期内更加准确的吻合。但是，为报告起见，未清偿债务仍将在预算和采购系统中被记录下来，可采用的一种做法是在财务报表的说明中予以披露。

<sup>32</sup> “库存是资产：(a) 以要在生产过程中消耗的材料或用品的形式出现；(b) 以要在提供服务的过程中消耗或分配的材料或用品的形式出现；(c) 在普通的经营过程中留作销售或分配的；或(d) 在生产过程中用于销售或分配的”(IPSAS 12)。

<sup>33</sup> 资本化是“将支出作为资产而不是费用记录”(www.reallifeaccounting.com/dictionary.asp)。

<sup>34</sup> ULO—未清偿债务是 UNSAS 下的一种会计交易，承认所订购的货物或服务(无论是否已经交付)的将来的债务。在财务期内可能出现或不出现。

48. 采用国际公共部门会计准则将促进有益的做法，如成本核算和迄今为止各自为战的部门和单位直接分享数据，以便根据新的标准为会计师提供完整、准确和可靠的资料来制作财务报表。这也可能迎来一种通用的账目表。库存的收发将需要及时地反映在总账中，以便准确地披露库存结余。

## 6. 政治方面

49. 政治上最敏感的要求包含在 IPSAS 6——“合并的<sup>35</sup>和单独的财务报表”中，其中规定一个实体须提出汇总其控制<sup>36</sup>的所有实体的财务报表。这一规定的实施对像联合国这样的组织提出了一系列问题，其中包括是否所有联合国基金和方案都应被认为是本组织的附属机构，以及汇总的概念是否应适用于联合举措，如果是的话，哪个组织应被指定为母体实体。这些都是需要处理和商定的重要的法律、财政和政治考虑因素，最好是在早期准备阶段——如联合国审计委员会(审计委)建议的那样。<sup>37</sup>在咨询委员会<sup>38</sup>建议的基础上，秘书长的报告论及了这个问题并肯定了遵守国际公共部门会计准则(IPSAS)对于联合国的复杂性。<sup>39</sup>联合国 IPSAS 实施项目组指出，对于确定“核心”报告实体，IPSAS 6 并不是规定性的，这一实体可以是一种没有法律身份的行政安排。因此，联合国及其相关实体，包括基金会和方案，不需要进行正式的合并，从而允许在这种灰色地带采取务实的做法。联合国 IPSAS 实施项目组最终同意不提出汇总数据。

50. 另外两个政治敏感问题涉及岁入的补登记：**收缴会费拖延的处理和记录自愿捐款**。关于前者，在联合国系统会计准则下，一个组织可以对这种拖延做出垫付，而国际公共部门会计准则要求所有资产(包括应收账款)都要以公允价值结转。因此，在会费可能收不到时，其价值就得做出相应的调整。这可能会引起一场政治辩论：**由于拖欠付款，一些成员国是否可被允许不缴分摊的会费，以及其他成员国是否得支付所造成的短缺**。农发基金不得不解决一个类似的问题以符合国际财务报表的要求。专题工作队于 2009 年 12 月就此事发了一份文件。审计委在 2008 年 6 月提出，随着国际公共部门会计准则的到来，各组织也许有必要为死账或拖延支付的借方垫付。

51. 向全面应计制会计过渡意味着，联合国系统各组织将必须很快决定适用于支撑自愿捐款的法律承诺的标准。实施 IPSAS 23 意味着必须仔细地研究承诺的期限，以确定要列入财务报表的日期和数额。捐助方的承诺可因项目或有关国家

<sup>35</sup> 合并财务报表是将构成报告实体的所有实体的财务报表的表述过程，将其作为一个单一实体的财务报表处理。这涉及逐行将所有项目加在一起，消掉报告实体成员之间的任何交易或结余。这些实体在提供财务资料供审议时需要遵从标准政策和分类(IPSAS 6)。

<sup>36</sup> 控制是支配另一个实体的财务和经营政策以便从其实体受益的权力。

<sup>37</sup> A/63/5 (Vol.I), 第二章, 第 10(a)和 27 段。

<sup>38</sup> A/63/496 第 7 段。

<sup>39</sup> A/64/355 第 12 和 45-47 段。



的不同而有相当大的差异。因此，必须界定承诺的正式程度：签署人的身份和文件的类型(合同、认捐书、预算文件等)。

## C. 一些影响最大的会计变化

52. 在专题工作队进行的一项调查(见附件二)中，答复者指出了他们认为对其组织影响最大的一些准则。有三条准则是所有组织都提到的：**IPSAS 1—财务报表的提交(最不可缺少的)**；**IPSAS 17—财产、固定资产和设备**；和**IPSAS 24—预算资料在财务报表中的表述**。其他重要影响预计来自：**IPSAS 3—一个时期的纯余额和赤字，会计政策的基本错误和修改**；**IPSAS 12—库存**；**IPSAS 18—业务分类报告**；**IPSAS 19—垫付、意外债务和偶发资产**；**IPSAS 23—非汇率交易的岁入(税和转账)**；**IPSAS 25—工作人员福利**；和**IPSAS 31—无形资产**。以下介绍对联合国系统各组织特别有关的一些问题的评述。

### 1. 财务报表的提交

53. 根据 **IPSAS 1—财务报表的提交**，“财务报表须至少每年提交”<sup>40</sup>，因为其“用处……会受损——如果不能在报告日期后合理的期间向用户提供的话。一个实体应在报告日期后 6 个月之内发表其财务报表。”<sup>41</sup> 由于到目前为止所有财务报告都是在两年或多年的基础上做的，这一要求对所有组织及其外部审计员都是一个挑战。

### 2. 资产的处理：财产、固定资产和设备(PPE)

54. 根据 **IPSAS 17(修订版)**的基本原则，使用一个财政期以上的资产应在资产负债表中加以“资本化”。这就使实体得以将 **PPE 项目或是以其历史成本<sup>42</sup>、或是以其公允价值<sup>43</sup>加以初步确认**，然后归入各项资产被使用的时期的支出。使用公允价值的理由是，很难可靠地证明由实体持有了很长时期、在实地办事处之间转来转去等情况的 **PPE 物品**的购买成本。无论何种办法都必须有证明文件的支持，这就需要很多的工作，包括使用适当的评价方法努力查明所有 **PPE 项目**并加以分类。对于随后的 **PPE 衡量**，国际公共部门会计准则允许在成本模式和重新估价模式之间作选择。要资本化的成本必须与要归入开支的成本区别开来：在像联合国纽约总部基建总体计划这样的复杂情况中，这是一项困难的工

<sup>40</sup> IPSAS 1, 第 66 段。

<sup>41</sup> 同上, 第 69 段。

<sup>42</sup> 历史成本：基于实际购买成本的资产值。

<sup>43</sup> 公允价值是在知情的、愿意的双方在近距离交易中资产可与之交换、或了结债务的数额 (IPSAS 9)。是按市场价值估算的。

作。关于这种情况，审计委建议，账目司应考虑将在联合国组织的资产中进行的装修工程加以资本化。

55. **PPE 列账的临界水平**是联合国各组织激烈辩论的一个议题，有的认为应提高门槛以减少捕捉和维持数据的行政成本，有的主张降低水平以确保对 PPE 更好的监控。专题工作队建议的水平是 5,000 美元。目前，对于遗产资产<sup>44</sup> 列账没有要求。

56. 应计制会计要求 PPE 项目应随着使用寿命折旧。定期对各 PPE 物品扣除折旧费以逐渐降低其价值。国际公共部门会计准则下的折旧会计处理使管理层得以就建设和装修工程做出知情的决定，有时可提前数年做出。在实际中，这将要求制定一种能自动进行计算并在会计系统中做相应记录的**机构资源规划(ERP)**系统模型。

57. 虽然在联合国的情况下常常难以确定**项目资产和库存**<sup>45</sup> 的性质，但重要的是它们必须在财务报表中确认。虽然国际公共部门会计准则提供了“资产”和“掌控”的定义，但其应用是个复杂的问题，并可导致不同的解释。例如，资产的掌控权从一个供资实体如何转交给执行伙伴可能要取决于执行协议的微妙的措词和(或)资产的用途。


58. 为了给新采用者更多的时间以完全达到准则的要求，国际公共部门会计准则委员会纳入了**最初采用某些准则的临时条款**。例如，IPSAS 17 的临时条款规定，在预期遵守的头 5 年内可不实行在财务报表中确认所有财产、固定资产和设备(PPE)的要求。由于大多数组织都有许许多多预计到 5 年过渡期结束时将全部折旧完毕的 PPE 物品，实行临时条款将使其无须在其财务报表中确认这些物品。例如，粮食规划署在 2008 年援引了这些条款，只将使用寿命从国际公共部门会计准则最初实施日算起超过 5 年的有形资产入账。

59. 通过在财务会计软件中引进资本化资产和库存综合程序块，各组织就能改进其全世界范围资产的地点和状况的现行管理控制。它们还会有能力根据国际准则公布资本化的资产价值。一些会计师对这种资本化为公共部门组织和公民带来的相对于成本的社会效益提出了质疑，尤其是，理由是“政府[政府间组织]并不是为商业理由而存在，而是为了提供服务——从根本上说是社会性的，以及商业部门因经济原因不愿意从事的其它服务”<sup>46</sup>。

<sup>44</sup> 遗产资产是承载文化、环境、教育和历史意义的资产(IPSAS 17)，例如日内瓦的万国宫或亚的斯亚贝巴的 ECA 大楼。

<sup>45</sup> 见上文定义，脚注 43。

<sup>46</sup> 马来西亚前副总会计师 The Ben Chu, “公共部门的应计制会计”，特许注册会计师协会 (ACCA) 国际公共部门公报，第 11 期，2008 年 2 月。

 **风险：**在首批采用应计制会计的国家(1991-1992)中，如联合王国和新西兰，特别对“资本费用的效果提出了关切，尤其是在规则是由最高管理层强制实施而不是通过对这类资料用户的宣传和教育的。”<sup>47</sup>

### 3. 工作人员福利

60. 高级别管理委员会承认采用国际公共部门会计准则所涉影响的严重性，特别是完全确认对工作人员福利的负债，例如，**退休后健康保险(ASHI)**、年假和返籍费等。高级别管理委员会注意到，虽然国际公共部门会计准则只**要求确认和报告这类负债，但资金筹措问题必须要同时以同样紧迫的关注来处理。**<sup>48</sup>

61. 这个问题最初由行预咨委会在 1997 年提出，在决定采用国际公共部门会计准则的设想很久以前。粮食和农业组织(粮农组织)，一个先驱者，自 2001 年起就确认了退休后健康保险。然而，现在随着国际公共部门会计准则的实施，退休后健康保险的全部负债将必须在财务报表中确认。考虑到其规模巨大，尽管因采用不同的参数在估算上会有很大的不确定性<sup>49</sup>，**查明目前和将来的资金来源已变得越来越重要。**在第 60 和 61 届大会<sup>50</sup>上，秘书长建议联合国在财务报表中**确认退休后健康保险的全部负债**并实施旨在 30 年时间框架内全额供资的筹资战略。虽然大会推迟了关于此议题的决定，包括粮农组织、开发计划署、儿童基金、粮食署、卫生组织和气象组织在内的一些组织已经采取步骤确保——虽然决不是全额——所需的资金来偿付这些负债。<sup>51</sup>其它一些组织对于最合适的资金安排仍举棋不定，强调需要进一步协调统一筹资机制以及需要成员国的明确承诺，因为是成员国最终决定支付这些费用的方式。在这方面，提请成员国在作决定时应在其所参加的所有组织保持一致，特别是如果能制定一种全系统范围的共同解决办法的话。至于目前，**每个组织**在评估这一带有固有风险的负债的长期影响时**不得不考虑以下两种备选方案：**

- 如果筹资战略已经商定，遵守国际公共部门会计准则的要求应确保包含成员国历年会费并有投资收入的基金内的基金管理，便利今后对原工作人员的付款；和
- 如果没有商定的筹资战略，这一负债可能受到经济状况和公共基金管理的影响，不仅受到相关成员国的影响，而且受到本组织所有成员国的影

<sup>47</sup> H. Mellet, 卡迪夫商学院(BS)和 Neil Marriot, Winchester BS, “公共部门资源会计：实施问题”，同上。

<sup>48</sup> CEB/2005/HLCM/R.24。

<sup>49</sup> 见 A/65/5(vol.I), 第 164-180 段。

<sup>50</sup> A/60/450 和 A/61/730。

<sup>51</sup> A/60/450, 附件一。

响，因为它们将来要向相关组织的预算支付大笔款项以支付对前工作人员的实际债务。

62. 在有商定的筹资战略的情况下，国际公共部门会计准则通过公布负债水平与积累资金资产的比较，突出成员国的责任。如果没有这一战略，成员国的问责就会减少。这两种情况都有不确定因素，最近的金融危机表明，没有无风险的备选方案。**如果投资管理有方，商定的筹资战略是更安全的选择**，联合国合办职工养恤基金似乎就是这种情况。

63. 目前，对工作人员的债务大多按“你离职就支付”的方式支付，资金无着落的部分由付款时期的可动用资金补上。这就意味着，随后的会计时期一般要承担一些以往时期没有入账或没有应计的债务所产生的成本。<sup>52</sup> 最近的金融危机表明了长期规划的必要性。

64. 由于许多信托基金是短期性质的，这使退休后健康保险的供资问题变得更加复杂。在基金关闭后，它们就不能为——比如在另一个组织就业的——前职工提供任何退休后福利资金。这就意味着未来的债务必须由接受组织全额承担。

#### 4. 预算问题

65. IPSAS 24(预算资料在财务报表中的表述)**规定强制性地表述针对会计数据的预算数额**。从联合国系统会计准则(“变通的现金基础”)向应计制会计过渡时主要有两种备选方案可供选择：

- (1) 将应计制会计原则全面应用到预算和一般账目(这样，预算余额就会与财政年度内确立的预算权利和义务之间的差别相应，无论可能收付的数额如何)；
- (2) 将应计原则只用到一般账目，而预算实施仍服从现金原则(这样，就存在“**双重**”制度，这就要按年度调整，公布在财务报表的说明中并由审计员证明)。采用国际公共部门会计准则的一个主要的挑战是**将财务报表的数据与预算对上**，这会有助于更好地评估报告组织的业绩。这要求每年(或每季)对预算和财务报表作明的调整。例如，国际原子能机构(原子能机构)的外部审计员请该组织将账目和预算更紧密地联系起来。<sup>53</sup> 难题在于如何鼓励方案经理人员分析应计制数据并对结论加以很好的利用。

66. 到 2006 年，正式采用应计制会计的八个欧洲国家只有两个应对了这一双重挑战：联合王国(完成过渡用了 13 年)和瑞士。

<sup>52</sup> WFP/EB.A/2007/6-A/1。

<sup>53</sup> 原子能机构，机构 2007 年账目，GC(52)/11，第 100 段。

67. 暂时地，大多数已经转为应计制会计的政府间组织(包括欧洲委员会)会发现难以采用应计制预算编制，至少在短期内是如此。它们将继续基于现金的预算表述，理由是应计制预算编制不太容易被其成员国接受。但是，基于现金的预算表述必须在年度财政期的基础上提出；而联合国系统大多数组织是两年期或甚至多年期预算。作这种选择的另一个理由是国际公共部门会计准则的实施阶段要求大量的财政和人力资源，会影响其开展其它大规模项目的能力。此外，应计制预算编制更适合像联合国秘书处那样的稳定环境，而不太适合像维和行动那样的迅速变化的环境。

68. 虽然应计制预算编制不是国际公共部门会计准则所要求的，包括欧洲会计专家联合会的一些会计组织支持这种做法，并在 2006 年指出，“必须指出，只有在预算是在应计制基础上编制的情况下才能充分实现和体现应计制预算编制的好处。没有应计制预算，财务经理就没有在应计制的基础上管理关键指数的意愿，因此，就不大可能发挥完全应计制的财务功能。他们也不大可能充分挖掘应计制财务信息作为年内财务管理工具的潜力。”<sup>54</sup>

69. 将机构资源系统升级以允许在“应计”和“现金”分类账中同时记录每一笔支出已经被一些商业公司所采用，这将便利实际和原始数额之间作比较。编制比较表会要求账目科和预算科的工作人员共同努力，而迄今为止他们是分开工作的，在这一新领域缺乏经验。

## 5. 岁入确认

70. 岁入确认是又一个技术要求很高的领域。IPSAS 23 来自非交换交易的岁入<sup>55</sup> (相对于来自销售和出租的岁入)决定岁入应何时被确认以及如何衡量。联合国系统各组织(相对于私营部门)的困难主要来自这种非交换交易占绝对主导地位(80%-90%)，以及将这类岁入交易的、须以不同方式记录的不同类型加以区分的要求。虽然分摊的会费在所有组织都以类似的方法处理，但不同类型的自愿供资协议和认捐要求对账目作特殊处理，而这需要在仔细审查和解读供资协议之后才能决定。<sup>56</sup> 在联合国系统内达成的数以千计的信托基金在这方面是个真正的大问题。<sup>57</sup>

<sup>54</sup> 欧洲会计专家联合会，“应计制会计促进更有效的公共政策”(2006年2月)。

<sup>55</sup> 当一个实体收到来自另一个实体的价值而没有直接给大约相当的价值作为交换(如，馈赠、捐款、捐赠等)。

<sup>56</sup> 例如，捐助方可对转让的资产附加条件，要求资源在两年期内使用并要求退还未使用部分。

<sup>57</sup> 见联检组报告 2010/7 “联合国系统各组织信托基金行政管理的政策和程序”。

## 6. 基金会计制度

71. 基金是为了进行特定的活动或实现某种目标而单列的资源库，要服从对其资源的使用而设定的立法或其他限制规定。据报告，联合国系统大多数组织都使用联合国系统会计准则下的基金会计制度：据此，财务报表应提供基金的细目账和分类账，具体说明“每一项资本资金和储备账的性质、设立的授权、授权的额度、资金来源、及其子基金流动的情况，这些都应分别披露。”<sup>58</sup>“在栏目内列出数据时，各组织应清楚地说明哪些资金是由报告组织的成员国掌握的(如，经常预算、周转资金等)，以及哪些不是(如，来自捐助方资助项目的资金)<sup>59</sup>。”但是，这些问题在国际公共部门会计准则下并没有处理，也没有关于基金会计制度的内容，这是又一个迹象，表明国际公共部门会计准则的起草者并没有考虑政府间组织的需要。专题工作队提出了一个协调的做法，但在联检组审查时，由于同捐助方的不同安排以及对“信托基金”概念的互相冲突的解释，尚未找到共同的解决办法。此后，这将成为一个实施问题，由各组织与其外部审计员讨论并达成一致意见。

## 7. 外汇汇率和财务报表的时间

72. 根据 IPSAS 4——外汇汇率变化的影响，“外汇交易，须通过以功能货币与外汇之间于交易当日的即期外汇汇率将外汇金额折算成功能货币，记录下来做最初确认”。这一 IPSAS 规定被粮食署的外部审计英国国家审计局所强调，以表明现行的每月一次的联合国业务汇率(UNORE)对国际公共部门会计准则的要求来说是不够的，因为“即期外汇汇率是用于立即交付的汇率<sup>60</sup>”。根据该标准，只要汇率波动不是太大，“一周或一个月的平均汇率可用于该时期的所有交易”。但是，这个问题被专题工作队在 2009 年解决了。决定，希望使用 UNORE(联合国官方汇率)而不是即期汇率的组织需表明这不会造成任何实质性的出入。作为这一决定的后续，确立了一定的程序，以尽量减少 UNORE 与即期汇率之间的差别，包括在达到既定临界点后的月中调整。此外还进一步决定，在 6 月底和 12 月底，将发布根据即期汇率做了调整的 UNORE，以确保在决算截止日没有汇率差别。

<sup>58</sup> UNSAS, Rev. VIII, (01-01-2007)第 56 段。

<sup>59</sup> UNSAS, Rev. VIII, 第 9 段。

<sup>60</sup> IPSAS 4。

## 四. 国际公共部门会计准则(IPSAS)项目在联合国系统的实施

73. 一旦被联合国系统的所有组织采纳, 向 IPSAS 过渡的原则将会导致一种两级战略, 各项目得以共存并互动:

- 在单个组织一级, 每个实体负责设立自己的项目组并投入足够的人力和财力确保 IPSAS 的实施。其共同的最初战略设想有两个阶段: 一些“先走一步者”的目标是遵守从 2008 年起生效(只有一个达到了这一目标), 而其他组织的目标是 2010 年。
- 在联合国系统一级, 一个共同的全系统范围项目组负责制定会计政策, 以促进和鼓励全系统对国际公共部门会计准则的统一的理解决, 并推动审议有采取全系统做法的空间并能提高效率的带有共同性的实施问题<sup>61</sup>。

### A. 全系统范围的(CEB)项目

#### 1. 一项机构间事业

74. 一旦选定了国际公共部门会计准则(IPSAS)就有必要将每一条 IPSAS 的要求变为指导原则和政策文件, 供每一个组织用于自己的项目和具体需要。机构间的合作不可或缺。确实, 如工发组织前外部审计员所指出的, “至关重要是相关组织要参加各种会议并积极制定全系统一致的关于 IPSAS 要求的解释和应用。<sup>62</sup>”

75. 作为联合国预算中联合供资活动的一部分, 第一个项目——俗称“会计准则项目”——于 2005 年启动, 以确定联合国向适当的会计准则看齐的前进之路<sup>63</sup>。该项目于 2005 年 11 月结束, 提出了采用国际公共部门会计准则的建议。高级别管理委员会批准了一个期限为 2006-2009 年的新项目, 每年<sup>64</sup>年度预算为 116 万美元, 以支持国际公共部门会计准则在全系统一级的实施, 并确保协调一致的实施和规模经济效益。项目被延长到 2011 年, 但预算削减到两年期 133 万美元。提供一位组长和两名专业人员。设在纽约的全系统工作队也大大削减了人数, 向一个指导委员会报告; 指导委员会由联合国系统主要中心(纽约、日内瓦、维也纳和罗马)每个中心的两个组织的代表组成, 每两个月开一次会, 向专题工作队负责, 该工作队由联合国系统各组织的资深财务人员组成, 任务是确定项目优先事项、规定可交付的成果、和审查国际公共部门会计准则的进展情况。工作队制

<sup>61</sup> A/62/806。

<sup>62</sup> 工发组织, 外部审计员关于联合国工业发展组织 2006 年 1 月 1 日至 2007 年 12 月 31 日财政期账目的报告, IDB.35/3, 第 13 段。

<sup>63</sup> CEB/2005/HLCM/R.21。

<sup>64</sup> 见 A/64/355 中的表格。

定了广泛的会计政策以支持一致性和协调统一，并推动审议有采取全系统做法的空间并能提高效率和改进财务报告质量的带有共同性的实施问题。它还制定了一个审查程序，涉及四个区域联系组，由来自联合国系统各组织的会计专业人员组成。这些“联系组”设在纽约、日内瓦、维也纳和罗马，负责审查由工作队制定的会计政策和指导文件，并提出建议和意见供工作队分析然后提交专题工作队审批。2010年，成立了机构间工作组，就国际公共部门会计准则的主要具体要求，如工作人员福利、有控制的实体、共同服务、库存和捐助的根据共同安排使用馆舍的权利<sup>65</sup>等，分享知识和经验，而全系统的工作队则提供政策指导和支持。最后，工作队还负责将联合国的会计问题提交国际公共部门会计准则委员会，但只是俱乐部里的一个观察员，影响有限。

76. 虽然在2009年访谈的各组织的会计师大多数都认为**这一机构间合作非常有益**，但一些人对他们认为是过渡的标准化运动甚至是在尚未被证明存在“一灵百灵”的地方推行表示关切。有人进一步认为，协调统一进程拖延了关于主要的IPSAS政策——如，岁入、支出和项目资产的处理——的共识的达成。考虑到这些批评意见，专题工作队于2010年5月决定，允许并管理由于各组织在管理框架、体制安排、授权、业务流程等方面的差异而产生的正在出现的会计政策的多样性：政策和做法的基线是在必要的地方确立全系统范围的进程，以进一步监测和推进协调统一。

## 2. 可交付的成果和服务

77. 2006年，工作队制定了第一套IPSAS会计政策和指导原则供四个区域联系小组审议。此后，又搞了简报要点、文件和指南，详细说明了关于协调统一IPSAS达标会计政策/指导原则的建议。到2009年12月，工作队的文件、简报要点和相关会议记录产生了**59份会计政策文件和指导原则**，这些都得到会计准则专题工作队的**审议**并随后被财政和预算网及高级别管理委员会批准。<sup>66</sup>

78. 工作队还负责维持和不断更新行政协调会会计标准网页并向专题工作队半年度会议提供服务。联检组被邀请参加其2009年5月在罗马召开的会议并就联检组审查的准备情况做了介绍。

79. 工作队与各组织接触，定期发出核对清单式调查问卷，以跟踪其IPSAS达标情况。此外，还与其外部审计员沟通，向他们提供其文件和指导原则的副本。除此以外，还建立了与外部审计小组技术组的正式联系渠道，以征求其对会计政策和指导原则的意见<sup>67</sup>。

<sup>65</sup> 例如，维也纳国际中心，奥地利授权联合国系统一些组织使用，除了维修或由联合国/维和行动部签署的协议效力(或任务)地位(SOFAs, SOMAs)中列明的物品外，一律免费。IPSAS没有这类情况的规定。

<sup>66</sup> 清单见进展报告A/62/806和A/64/355的附件一。

<sup>67</sup> A/62/806。



80. 工作队的一项重要成绩是制定了国际公共部门会计准则培训课程供全系统使用。在耽误了几年之后，所有 18 套课程现已完成。它们由 7 课基于电脑的培训 and 11 课老师讲课的培训组成，现在已上了互联网和刻成光盘。虽然各组织自己负责制定其 IPSAS 培训计划并按照计划开展培训，这些课程是向所有组织的参加者开放的。

81. 培训产品从一般 IPSAS 课题到技术性专门问题，范围广泛。如行政协调会国际公共部门会计准则进展报告中所简要介绍的，所收到的关于课程的评语都是很正面的。这些课程预计要进行几年，要看各组织的培训计划和实施时间表而定。

82. 今后的工作包括：解决任何出现的问题；对培训材料进行正式评价；课程维护(根据 IPSAS 的发展进行修改)；和将课程译成法文和西班牙文。高级别管理委员会已批准了 2010-2011 年的资源，用于实施 IPSAS 的信息的行政管理和传播、进一步制定会计政策和指导原则、和参加国际公共部门会计准则委员会，但对 IPSAS 培训的进一步工作没有做出规定。

83. 尽管规模小(2008 年，一名 P5 级组长和三名专业人员，而 2010-2011 年减少到一名 P5 级组长、两名专业人员和一名总务人员小时工的员额)，但普遍的共识是工作队在推进行政协调会 IPSAS 机构间工作方面发挥了重大作用。

## B. 各组织的项目：战略问题和多样性

### 1. 管治和管理变革

84. 根据欧洲会计师联合会<sup>68</sup>的说法，有几个关键条件需要在公共部门实体中预先存在，以确保采用应计制会计不仅在技术上成功，而且还能改进财务管理的质量和报告过程的独立性和透明度。这些条件应包括：

- 协商和接受
- 会计专业人员和其他利益攸关方的参与
- 联合制定会计准则
- 外部审计的支持
- 全面管理培训
- 适当的文化做法
- 有力的审计程序
- 无腐败的环境

<sup>68</sup> FEE, 2003, 同上。

- 了解所要求的时间框架
- 信息技术能力
- 愿意使用奖惩措施
- 应计制会计做法

**风险：**任何这些条件的缺少都构成严重的风险。

85. 检查员认为，现在难以了解 2005 年至 2007 年期间联合国系统组织各自做出决定从 2010 年起采用 IPSAS 时是否存在这些条件。

86. “接受”一词在这一改革的情况下特别有意义，在目前状况下指的是，公务员愿意接受改革将改变那些负责财务管理的人的角色，其影响和责任将发生重大变化。接受必须超越技术官僚的相对小圈子。**管理层必须相信，这样的决定，如果认真落实的话，必将给组织带来清楚具体的效益**，足以补偿这一过渡中所涉及的困难和复杂性。鉴于项目的重要性质，高层管理人员和财务官员的全面承诺不可或缺，特别是，因为这样一项事业要求在专业行为上作大的改变并很可能遇到抵制。

87. 抵制是**变革进程**所固有的。如一位商业领导问题世界顶级专家 John P. Kotter 所指出的，“在人类群体被迫适应变化的环境时，痛苦始终存在”。<sup>69</sup> 根据对引导变革中所犯的共同错误的观察，他界定了很有意思的一种八阶段过程，可归纳如下：

- 确立紧迫感
- 建立指导联盟
- 制定远景计划和战略
- 传播变革设想
- 增强基础广泛的行动
- 取得短期成功
- 巩固成果并进行进一步变革
- 在文化中确立新的观念

88. 前三个阶段特别适合向 IPSAS 过渡的情况：**为了在一个组织内让变革开展起来，需要有一个强有力的指导联盟**。恰当的人员组成、信任的程度和共同的愿景是这一团队成功和打破支持维持现状的力量的关键因素。此外，单靠一个强有力的领导人是无法实现变革的。这个团队还必须在组织内拥有很高的声誉才能有效力。

<sup>69</sup> 领导变革：为什么改革努力失败了。John P. Kotter, 哈佛商业评论, 1994 年。

89. 所有高级管理人员必须理解向 IPSAS 过渡的重要性、范围和预期效益。

#### 最佳做法 1

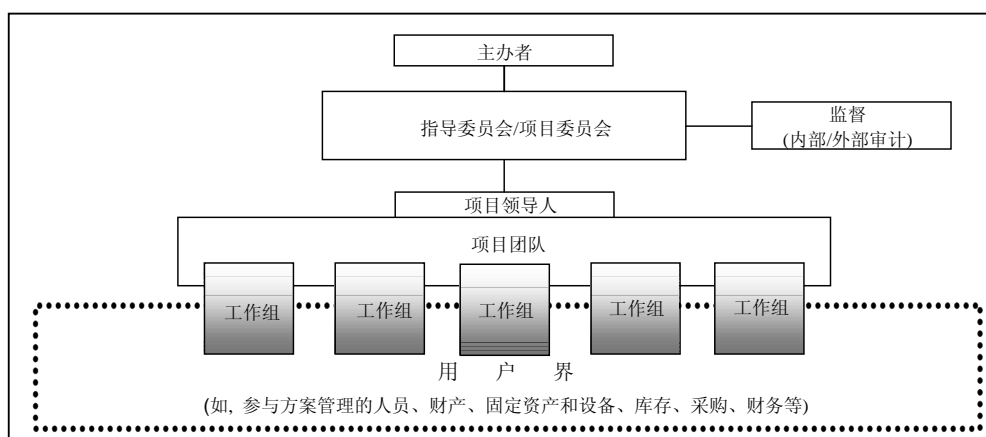
要成功实施 IPSAS 就必须成立部门间 IPSAS 项目指导委员会，或相当的机关，负责确保高级管理层理解推动向 IPSAS 过渡的目标和愿景。这一委员会应有多年期的授权，配备在机构资源规划系统的前期设计、设计和实施方面有专长的工作人员或顾问。

90. 大多数组织采用了准则项目管治结构(见下文图 1)，其组成为：主办者——大多数情况下(提供战略和政治领导)；指导委员会/项目委员会(至少每月开会一次，就战略和政治问题提供咨询并在“最高层面”提供支持)；内部和(或)外部监督机关(向指导委员会提供反馈)；一个项目领导和项目团队(开展实施工作)。

91. 项目团队一般得到工作组的支助，工作组由来自所有职能领域的专业人员组成，任务是根据各自组织的特定业务活动提供技术专门知识。

图 1

#### 共同的项目管治结构



92. 一种好的做法是设立一个项目领导人全职职位，直接向高级管理层汇报并有必要的权力克服对实施组织做法和报告文化重大改革不可避免的阻力。联合国 IPSAS 项目管治机构出现在行预咨委会报告(A/63/496)的图表中。

93. 一些组织，包括劳工组织和知识产权组织，没有建立正式的项目实施结构。其实施团队是非正式的小组，向财务总监或主任报告。检查员怀疑这种支持结构是否足够，并同意那些专家的意见，即，每个组织最高层的权力强大的联盟应支持这种规模的项目并宣传其设想和紧迫性。

94. 鉴于信息技术系统需要升级以支持 IPSAS，许多组织在其项目团队里都有不少的信息技术成员(见第三章第 B4 节)。但是，它们也将其 IPSAS 实施项目与大

得多的机构资源规划(ERP)内容分开。好的做法是将这两个单独的项目置于同一领导之下，如，共同的项目委员会(如联合国儿童基金做的那样)，或共同的领导人(粮食署)。电联正在实施 IPSAS-ERP 联合精简项目。卫生组织是唯一没有搞单独实施项目的组织，因为 IPSAS 是其 ERP 项目的有机组成部分，这是冒着忽视向 IPSAS 过渡的某些内容的风险的。

## 2. 差距分析和用户

95. **先评估所计划的行动的范围和规模至关重要。**向国际会计准则过渡要求对本组织各种程序进行大量的检查和分析，并制定政策和程序指南。在某些阶段，各执行机构或组织必须根据自己的业务流程和目标起草自己的政策。按照古希腊谚语“了解你自己”，规划应以对相关实体的目标设想为基础并深入了解其现有的活动、程序和会计流程。好的做法是从一开始就通过**将运营和财务报告结合起来并查明财务报告的目前用户和今后报告的潜在用户**，从而界定 IPSAS 下的报告内容。内部用户包括高级管理人员，授权科室和内部审计员。截至 2010 年 6 月，81%的组织已审查了准则并查明了每条准则的影响。联合国组织不在其中。

96. 外部用户包括理事机构的成员、政府、外部审计员、政治和财政分析人员、评级机构、媒体和一般公众。应向用户提供关于以下方面的财政信息：实体掌控的资源、运营成本(提供货物或服务的成本)、强化的现金流信息和其它对评估实体的财务状况及其变化，以及对确定其**是否经济地高效率地运作**有用的财务数据。用户也可利用财务报告来评估该组织对资源的支配情况及其守法情况。总之，财务报告中**提供的资料的质量**决定了这些报告对用户的用处。在这方面，应计划会计要求实体在其资产负债表上保持资产和负债的完整记录，并查明和记录任何资产负债表的交易。

### 最佳做法 2

要成功地向 IPSAS 过渡，必须首先对按联合国会计准则制定的业务流程、程序、财务报告和各项职能进行差距分析，并随后对每一条 IPSAS 准则的要求和影响进行深入分析。

## 3. 分阶段、有计划战略

97. 在确立并检验了所有规范标准的应用的政策和程序之前，各组织不应声称自己已经 IPSAS 达标。作为应用战略的一部分，每个组织应规划一个可行的进行必要的政策和程序变更的时间框架，或是选择提前做好计划的“大爆炸”式的“胜利日”实施日期，或是循序渐进的、按标准类别的实施。联合国系统的集体反应就是“大爆炸式分阶段做法”：早实施者确定 2008 年(1 月 1 日)开始遵守，其它的则在 2010 年(1 月 1 日)。但实际上，一些组织的战略并不周全，过渡期的

长短取决于具体的环境和制约因素。在一些情况下，受咨询公司建议的影响很大。

98. 首批过渡到 IPSAS 的国家(新西兰、加拿大、美国和联合王国)的经验表明，其过渡时间平均为 10 年。法国的过渡，“大爆炸”式的，只花了 5 年(2001-2006 年)，那是由于对责任(授权和认证)做了明确的划分并采用了英国、美国和加拿大专家建议的基准制定，以及更重要的是一个由 15 名专家组成的专家团队为时 3 年的协助。

99. 如同经合法组织，欧洲委员会在同一时期(2000-2005 年)试验了一种准备充分的加速进程，并取得了同等程度的成功。它遵守了关于编制符合国际标准的财务报表的财务条例所规定的截止时间；在 2002 年进行了可行性和财务研究；2003 年，会计研究；2004 年，为 2005 年 1 月 1 日的期初结余收集了所有必要的资料。这表明，“大爆炸战略”不仅符合严格的规划，而且可能值得一试。

100. “大爆炸”做法有一些明显的优势，有助于组织更快地 IPSAS 达标。但它也确实含有更多的风险，因为，从立即转变的角度说，需要采取一系列同步行动，而这对于一个小的项目团队或复杂的组织来说是个难题。联合国 IPSAS 实施工作队选择了循序渐进地、在本组织目前的信息系统允许的程度内纳入 IPSAS 的要求，并意识到，2013 年将是特别困难的年份，因为一些部门的会计工作根据联合国系统会计标准进行，而另一些部门则按照国际公共部门会计标准进行。正在与 Umoja 小组寻求解决办法。然而，这给 2014 年达标的目标的可行性提出了疑问。无论其战略选择如何，特别是在采取这一做法时，**鼓励各组织在与其外部审计员协商下，进行一些“模拟演习”账目**，覆盖其提交首次 IPSAS 达标年度财务报表之前的九个月时期，以检验其 IPSAS 的准备程度。这将给相关组织带来重要的反馈，从而了解需要修改的规模和获得关于其年终 IPSAS 达标财务报表的无保留的审计意见所需要的改进之处。它们还应根据审计委给难民署<sup>70</sup>和近东救济工程处<sup>71</sup>的建议，定期更新 IPSAS 实施计划和预算。

101. 这就提出了另一个问题，即，IPSAS 达标过程是否能与传统会计方法平行进行。检查员认为，存在这样的**严重而又可能的风险**：牺牲目前的活动以确保今后的遵守和工作人员在日常的工作之外还要承受 IPSAS 相关工作的过渡负担。两种做法所完成的的任务的质量会受到负面影响，阻碍了在目前财政期和随后的财政期之间做任何有效的比较。

102. 各种管理举措之间的竞争代表了另一些风险，是高级管理层和理事会应予以考虑的。2009 年，开发计划署在其执行局批准下决定将 IPSAS 实施工作从 2010 年推迟到 2012 年，并还决定改变其所有 IPSAS 标准的实施做法，**从分阶段的改为“大爆炸”式的**。主要的考虑因素是减轻风险——这些风险来自多种互相竞

<sup>70</sup> A/63/5/Add.5, 第二章, 第 52 段。

<sup>71</sup> A/63/5/Add.3, 第二章, 第 51 段。

争的全组织范围的变革举措，特别是全系统范围的实施联合国合同改革和新的执法制度，这两者都是大会授权的并定于 2009 年 7 月生效。这一时间改动也确保了开发计划署能投入足够的时间和资源以实施全面的管理变革方案(如，广泛培训和沟通)，和允许国别办事处有足够的时间为采用 IPSAS 所涉影响做好准备，例如，争取到适当的人员编制和所需的技能组合。国别办事处在 2008 年要参与其他几个大的举措，例如，实施基于成果的预算编制和战略计划，而这样做就可避免给它们增加过渡的负担。

### 最佳做法 3

如果项目环境发生重大变化，相关组织必须重新评估其最初的实施战略，做出必要调整。

## 4. 项目管理

103. 健全的管理、项目的所有权、责任的清楚界定和任务分配明确、所有有关方的高度参与和次级项目之间的协同增效等，都是向 IPSAS 顺利过渡的关键因素。用欧洲委员会关于欧洲委员会成功经验正式评论的话来说，“主要问题既不是标准，也不是会计政策，而是项目管理”。

104. 截至 2010 年 6 月，86%的组织已经有了详细的时间表和项目计划(截至 2009 年 12 月是 81%)。一些组织(如，儿童基金、开发计划署、粮食规划署、教科文组织和民航组织)有正式的项目管理流程，往往是吸取了以往项目和战略举措管理教训的成果。其他组织(如，联合国粮食和农业组织(粮农组织)、国际原子能机构(原子能机构)、和联合国项目事务厅(项目厅))已采用了标准化的项目管理工具，如“PRINCE2”<sup>72</sup>。其主要特点如下：

- 重点放在业务理由；
- 项目管理组有明确界定的组织结构；
- 基于产品的规划做法；
- 强调将项目分为可管理阶段和可控制阶段；和
- 采取对项目适当的灵活性。<sup>73</sup>

105. 由于信息技术(IT)系统需要升级以支持 IPSAS，许多项目团队有相当多的信息技术成员。这在项目之间形成了真正的互相依存，例如，联合国机构资源规

<sup>72</sup> PRINCE2(有控环境中的项目)是基于过程的进行项目有效管理的方法——是联合王国政府和私营部门广泛使用的标准。

<sup>73</sup> 见 <http://www.prince2.com/what-is-prince2.asp>。

划项目资金困难是 IPSAS 项目拖延的一个主要原因。还有其他一些情况，审计委得建议敲定 IPSAS 实施详细的时间表和项目计划。<sup>74</sup>

106. 要实现 IPSAS 达标，除了采用应计制会计原则外，所要求的措施还包括**发展一种新的综合会计制度**。这一制度应能为应计制会计账目的表述提供必要的工具，包括会计方法的信息、估值规则和所采用的会计原则。这会使财务报告的质量得到改进，并从资产、负债、预算实施和现金流的角度更准确的说明相关组织的财务状况。

107. 为此，需制定**一整套会计原则**。根据欧洲委员会，有必要：

- 确定在最后批准之前负责制定和审查这些原则的人；
- 确定制定和批准的时间框架；
- 确定需要会计政策的交易和账目；
- 确定这些政策所要求的指导的程度。(如工作人员熟悉应计制会计和所用的标准，最低程度的指导即可)；
- 检查现行会计政策以确定其在新的会计制下是否合适；
- 对特定的会计交易和事件应用 IPSAS 或其他权威来源的指导；
- 获取资产负债表内外会计事件的完整清单；
- 提出具体的期初余额并建立内部控制<sup>75</sup> 程序以确保数据的准确性和完整性；
- 管理内部控制(管理层所设想并确立的政策和程序，以确保交易的合法性和正当性，尤其是确保资产和资料的保护、会计记录的质量和及时制作可靠的财务和管理资料)；
- 确保互相可操作。<sup>76</sup>

108. 检查员发现只要项目团队遵循以下原则，就能处于最佳工作状态：

- 在多学科团队内有明确和高定的职责；
- 指定个人代表每一组用户；
- 团队定期召开各级会议；
- 团队做法强调灵活性而不是死板僵硬。

<sup>74</sup> A/65/5(第1卷)，第33段。

<sup>75</sup> 会计工作的内部控制笼统定义为一个组织管理层所设想并确立的一套总体政策和程序，以保护资产和资料、确保会计记录的质量和及时制作可靠的财务和管理资料。

<sup>76</sup> 见欧洲共同体委员会，委员会的来文，COM (2002 年)。

## A 风险：

- 低估项目团队所需的资源数额；
- 将项目团队和指导委员会各自的作用混为一谈；
- 搞一个纯粹形式的指导委员会；
- 指导委员会<sup>77</sup> (或监督委员会)内部一种职能支配全局。

## 最佳做法 4

IPSAS 的实施如能作为一个完整的独立的项目对待，则运作最佳。为推动实施，应采用经证明的项目规划和实施方法，其中要包含以下要素：有明确界定的战略目标、可交付成果、时间界限、阶段和监测程序。

## 5. 机构资源规划

109. 制定新的机构资源规划(ERP)制度是联合国系统各组织分阶段实施国际公共部门会计标准(IPSAS)的先决条件。目前，这些制度有的已完全就绪投入运作，有的则处于向实地办事处推广的过程中。进行全面的差距分析的同时，还要现实地估计所需要的改革所涉及的任务。然后，IPSAS 项目和 ERP 项目应将其工作尽量结合起来并紧密合作<sup>78</sup>。

110. 像欧洲委员会和粮食规划署这样的开路先锋的情况下，哪怕确定期初余额也被证明是一项艰难的任务。自某年 1 月 1 日起的期初余额将以前一年 12 月 31 日的从联合国系统会计标准转为 IPSAS 的重新编制<sup>79</sup> 的账户结余为基础。

111. 欧委会提供了在这方面要面临的挑战的颇能说明问题的例子。应计制会计的所有必要资料于 2005 年 1 月上载欧委会中央会计系统。这包括了 7,000 多份缴款单或费用申报单，30,000 条付款前入账登记，92,000 项资产和 3,100 份担保。每个处<sup>80</sup> 都被要求在 2005 年 5 月 1 日前核实这些上载资料的准确性，并且在 2005 年 7 月，有 50 多位总司长和科室主任被要求正式验证其期初运营余额。在核实和检查之后，各总司长验证了数字，但要求作一些纠正以确保数据的质量。最后一份验证是 2006 年 1 月收到的。2005 年，过渡工作的重头戏是最终确定截至 2005 年 1 月 1 日的期初应计制余额，事实证明，这对总司预算处和所有部门都是一项艰巨的任务。总司预算处承担了所有检查和前后统一工作，以确保数据的质量。

<sup>77</sup> 指导委员会由来自以下方面的参加者组成：财务、预算、人力资源、信息技术、培训、对外关系、实地用户、和审计。

<sup>78</sup> 见行预咨委会报告 A/64/531，第 12 段末。

<sup>79</sup> 前一年的财务报表须重新编制，以根据 IPSAS 表述财务数据。

<sup>80</sup> 处是欧委会内的一个行政单位。



### 最佳做法 5

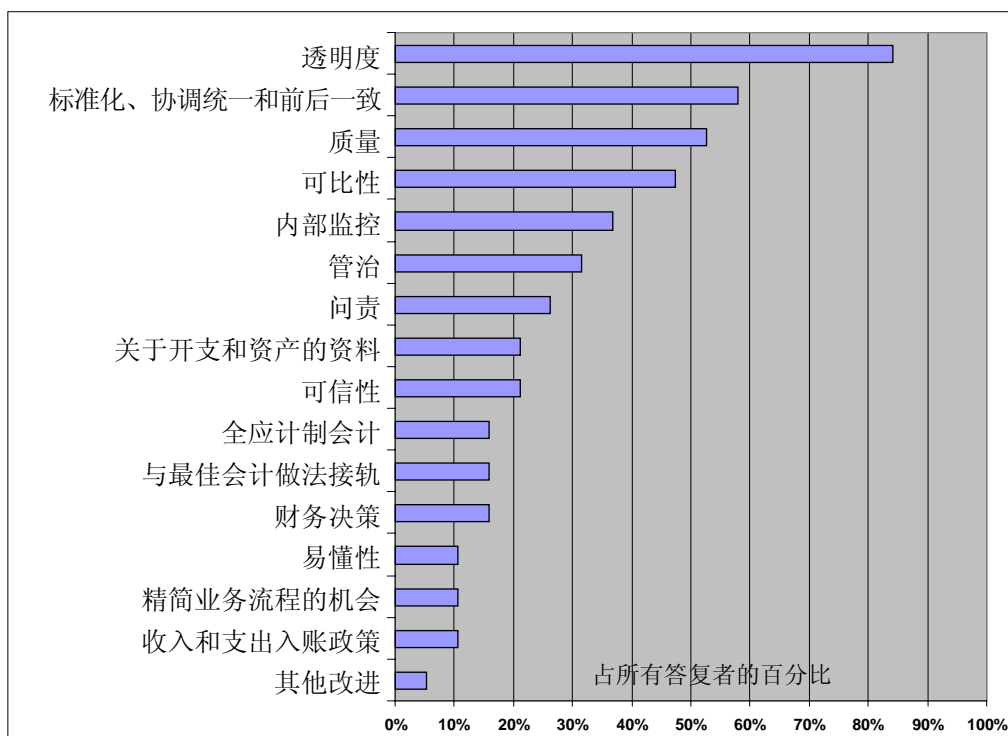
为尽量减少潜在的过渡问题，值得一做的是制定一项战略，为目标实施日(达标的第一年的第一天)提出符合国际公共部门会计标准(IPSAS)的期初余额，以及前一天的根据以往会计标准(UNSAS)的、为目标年期初余额的 IPSAS 易转换的期终余额。

## 6. 跟上理事会及其最初预期

112. 成员国在 IPSAS 对各自组织的预期效益的基础上做出了采用的决定，并为此拨出了专门资源。因此，理事会有权随时了解过渡期内所计划的和所取得的进展情况；哪怕这意味着要投入努力起草将一些高度技术性的问题简化的报告。特别是，管理人员应交流自己期待什么并本着基于成果的管理精神将其与实际成绩比较。

113. 各秘书处给联检组调查问卷的答复表明，联合国系统各组织对于向 IPSAS 过渡所期待的主要好处是：在以下方面改进财务报表：透明度(占答复者 84.2%)，标准化、协调统一和前后一致(57.9%)，质量(52.6%)，可比性(47.4%)，改进内部监控(36.8%)，以及如图 2 所示的其他好处。

图 2  
对 IPSAS 达标所预期的好处



资料来源：给联检组调查问卷的答复

**最佳做法 6**

为确保理事会继续参与变革进程和获得其承诺，应定期向理事会介绍实施 IPSAS 的最新进展情况并要求其通过相关决定，特别是关于对财务条例作必要修订的决定，和为项目拨出资源。

以下建议可望强化问责制，提高效果和效率：

**建议 1**

立法机关应要求各自的行政首长就 IPSAS 的实施状况定期发布进展报告。

**建议 2**

立法机关应提供适当的支持、所需的人员配备和资金，以确保成功、有效地向 IPSAS 过渡。

**7. 人力资源**

114. 根据 2009 年 1 月专题工作队问卷调查提供的数据，52%的组织有一名全职项目领导人，33%有半职项目领导人，而 14%尚有待任命一名全职或半职项目领导人(2010 年 6 月，此百分比降低到 5%)。截至 2009 年 6 月，联检组调查问卷的 68%的答复者报告说他们已经有必要的人力资源广泛开展 IPSAS 的实施工作。截至 2010 年 6 月，预计 2010 年达标的只有 88%的组织任命的项目经理。IPSAS 项目通常由一个小团队支持(最多四名工作人员)和一名被指定要全职工作的项目领导人。团队其他成员除了做现有的工作之外，通常为项目半职工作。至关重要的是，所有组织都要对必要的改革进行分析，查明现有人力资源中的缺口。需要确定所需的专门知识是否可从现有工作人员中发掘和(或)是否需要外聘专家来对付新出现的任务和挑战。对一些团队来说，必须事先谈定要投入 IPSAS 项目的时间(如，万国邮政联盟(邮联))。在 2009 年和 2010 年，各组织对于需要修改其实施日期给出的主要理由是缺乏有适当人员配备的 IPSAS 团队。IPSAS 团队成员从一个组织转到另一个组织无助于总的问题的解决。截至 2010 年 6 月，有 6 个组织还没有人员配备齐全的 IPSAS 团队。

115. 根据迄今为止的经验教训，关键是 IPSAS 事业一开始就要进行差距分析和列出技能清单，以便了解内部会计和财务专业人员的现有专门知识和经验，并决定为补充内部能力在多大程度上需要外部专门人才以及需要多久。

**风险：**没有考虑到 IPSAS 的人力资源要求的战略可能导致工作人员的日常工作与项目任务发生冲突的情况。

**最佳做法 7**

在向 IPSAS 过渡期间，各组织应决定行政、预算和财务领域所需的额外人力资源并随后作出预算，以确保不仅有效实施向 IPSAS 的过渡，而且有足够的力量在今后维持对 IPSAS 的遵守。如有必要，应从理事会或其他来源获得额外的资金，同时要避免任何利益冲突。

**最佳做法 8**

必须考虑到为成功向 IPSAS 过渡而培训工作人员的费用。应落实培训内部审计、业务和改革管理专家、或招聘外部专家的资金。

116. 大多数组织在给联检组问卷调查的答复中指出，它们有“足够的”或“部分足够的”人力资源能力。但是，鉴于其紧张的时间框架，它们遇到了**物色 IPSAS 专家的困难**。粮农组织、开发计划署、难民署和项目厅在成功实施 IPSAS 方面都人手不够。此外，政府、城市和各单位都同时需求 IPSAS 专家(一个新的特定情况)，使得招聘更加困难和成本高昂。虽然项目的成功取决于专业人才的情况，各单位由于预算的制约通常只能提供短期合同，这样就减少了合同条件的吸引力。有些组织，包括联合国、儿童基金和粮食规划署，认为将注册会计师纳入项目团队是有好处的。在回答对今后人力资源要求的关切时，联合国的代表在一次专题工作队会议上强调有必要立即开始聘用注册/执照会计师并想办法如何留住他们，至少在实施阶段期间要留住。审计委在对联合国 IPSAS 相关问题的严格分析中不得不建议增加项目团队的人员配备<sup>81</sup>。儿童基金和教科文组织提供了良好做法的例子。前者发展了一个专业人员非正式网络，以便使内部专家参与项目，而后者则预计实现**工作人员高度参与**整个过程。其政策旨在将对教科文组织的结构和业务的充分理解应用到实施进程，并也要推动在本组织内留住 IPSAS 知识。这样，项目管理组的关键作用是在内部发挥的。顾问和国际会计事务所 PricewaterhouseCoopers(PWC)，在审查了 IPSAS 文件后，主要以随时咨询和协助管理项目和技术投入的方式提供支助。

**8. 财政资源**

117. 尽管存在**资金困难**，几乎所有组织都在拨给 IPSAS 实施项目的预算内开展工作，有时给有关工作人员造成大的困难。为给项目供资，各单位动用了经常预算、预算外资金、储备资金、历年的结转和预算余额。一些秘书处的估算很准确，另一些则低估了 IPSAS 项目的需要。

<sup>81</sup> A/65/5(第 1 卷)，第 33 段。

118. 对 IPSAS 和机构资源规划(ERP)预算现有的但不太可比的数据的分析表明,较大的组织,如,开发计划署和粮农组织,在绝对数上有大量的实施预算(鉴于其规模和许多实地办事处),而较小的组织,如,气象组织、国际海事组织(海事组织)和万国邮政联盟(邮联),其 IPSAS 加 ERP 的预算占了总的年度预算的很大一部分。在卫生组织,IPSAS 项目并不被看作是特定的。此外,对较小的组织来说,为项目落实资金特别困难,尤其是资金拨款只能从预算的“结转”提供时(如,民航组织),或通过来自历年的余额时(在限制性预算政策或非配套预算周期情况下的次好解决办法)。自 2010 年 6 月以来,所有组织都有向 IPSAS 过渡的核定预算。审计委向联合国第五委员会建议严格监督费用以防过度的和不必要的增长(2009 年 5 月 12 日)。

## 9. 机构资源规划及其与 IPSAS 实施工作的互动

119. 机构资源规划(ERP)系统将所有数据和流程纳入一个统一的信息技术系统。这包括合并本组织的几个或所有软件应用程序,包括财务、人力资源、后勤、采购、库存等。例如,在做采购订单时就启动了采购程序,选择了供应商,货物被订购并在库房中收取,收到付款通知并付款。关于这些活动的数据流过实体的不同的职能单位。每个单位都捕捉了与其业务相关的细节并最终提供给财务报表的制作。ERP 的优势在于用户可在任何时候在同一系统中检索相关的资料,而不是在许多单独的应用程序中搜寻这些资料。这就是为什么 IPSAS 标准的要求同一实体内许多职能领域提供投入的做法由 ERP 系统来做最合适。

120. 向 IPSAS 过渡要求对所有现有(传下来的)信息系统进行具体的差距分析,以确定其是否能支持制作应计制账目(包括库存分类账和客户和供应商分类账);与其他系统连接;和提供有效的安全。截至 2009 年 6 月,91%的组织已对其信息系统所需的改动进行了评估。

121. 大多数组织必须更新其现有的 ERP 系统或换掉传下来的系统(如,联合国使用的综合管理信息系统(IMIS)),以实现 IPSAS 达标的环境。为实现 IPSAS 达标而改变会计程序提供了一个机会:可以通过开发、改造或替换现有的传下来的系统,引进新的优化的程序。采用新的 ERP 系统的理由包括需要将各种系统合成一体,或因为大多数传下来的系统不再有能力容纳某些 IPSAS 所要求的程序,特别是,其原来的目的是将手工操作机械化,而不是将业务流程现代化。这解释了为什么像卫生组织、粮农组织和联合国这样的大的、权力分散的组织决定将 IPSAS 的实施与涉及到实地、权力下放的办事处的 ERP 项目连起来。截至 2010 年 6 月,90%的组织已经对其系统的改动进行了评估。

**A. 风险:** 保留这些传下来的系统并试图加以升级可能需要一些手工操作,这就增加了部分手工获取的、用于编制财务报表的数据的不准确和不完整的风险。

另一方面,将 IPSAS 项目与涉及到实地、权力下放的办事处的新的 ERP 大项目紧密连接起来,会引起严重延误的风险加上时间的不确定性,因为其实施要取决于 ERP 项目的资金和项目管理情况。

122. 一个考虑到各组织的特点及其 IT 系统状况的短、中、长期战略成本效益分析，应衡量以下备选方案：

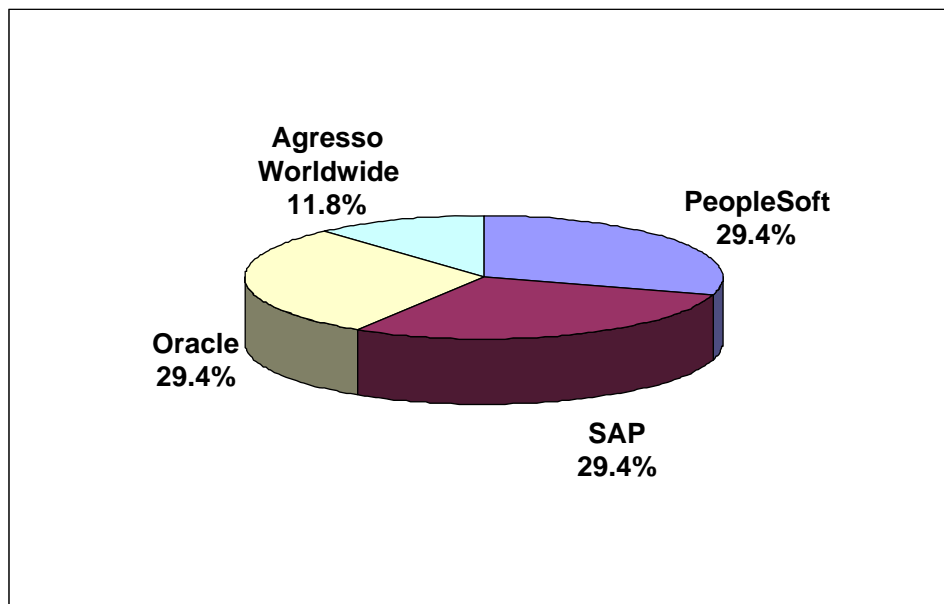
- (a) 继续使用现有系统；
- (b) 单一商业性软件包做法(标准软件包或软件包加上兼容的程序块)；
- (c) 新的集成系统，有一个核心集成软件包，加上在总体结构内维持或开发的部门系统。

最理想的情况是将所有职能完全合为一体，以确保数据始终前后一致。有三种商业性 ERP 软件包被大规模组织和公司所广泛采用。它们是 PeopleSoft(最近被甲骨文公司收购)，SAP 和甲骨文公司的产品。第二级系统，如 Exact Software, Agresso Worldwide and JD Edwards, 是中等规模实体使用最广泛的软件包。由于它们是针对国际财务报告标准(IFRS)而开发的，最新的 ERP 系统可支持 IPSAS 的要求，但须配置必要的设置。但是，ERP 系统的选择，首先要根据实体的要求、职能和供应商报价的货币值。对于像联合国这样的大规模多职能系统来说，部署 ERP 系统可能需要相当多的时间。这些 ERP 系统无法互相连接是个根本性的问题。

123. 图 3 显示联合国系统不同组织采用 ERP 系统的情况(根据现有数据)。

图 3

全联合国系统对 ERP 的选择情况

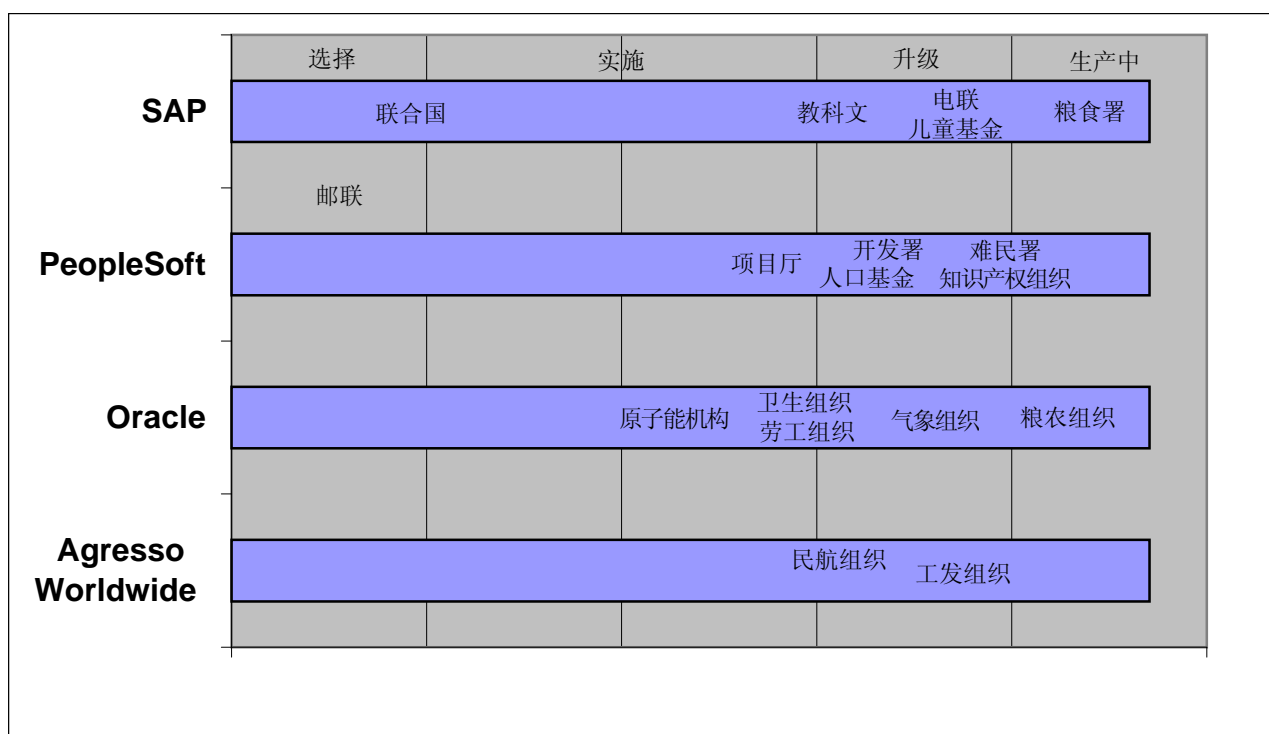


资料来源：对 CEB 采用清单和联检组调查问卷的答复

124. 在大型实体部署 ERP 系统，要求工作人员和专门从事 ERP 系统的前期设计、设计和实施的顾问全力以赴，并可能需要几年才能完成。

125. ERP 系统在联合国系统各组织处于不同的实施阶段(见下文图 4)。有 ERP 系统运行的多数组织正处于升级阶段，但仍须对最新版进行调整，或增加一个程序块以做到 IPSAS 达标。此外，正在重复联合国 IMIS 系统的主要弱点，尚未将其 ERP 系统推广到总部以外的办事处。2009 年年初，联合国选择并启动了称为“Umoja”的新的 ERP 系统。第一份“Umoja”进展报告<sup>82</sup> 预报在 2011 年第四季度进行试点部署，到 2013 年年底实现全系统范围 ERP 系统投入全面运行，并希望 2014 年做到财务报表 IPSAS 达标。但是，如果联合国内部事务监督厅(监督厅)2010 年 8 月 24 日关于 ERP 项目主任办公室的人力资源管理，尤其是 ERP 的组织结构和所雇用人员的经验和专门知识的审计报告是让人放心的话，人力资源、财务和采购条例的一些严重违规会对 ERP 项目的声誉构成风险，而 IPSAS 项目是紧密与其相连的。

图 4  
ERP 实施进展水平



资料来源：对 CEB 采用清单和联检组调查问卷的答复

126. 2009 年年初，76.2%的组织正在或已经结束了对其 ERP 系统的 IPSAS 要求达标情况的评估。开发署、联合国人口基金(人口基金)和项目厅有一个联合的 ERP 平台；而人口基金和项目厅则要依赖开发署的分析结果。

<sup>82</sup> A/64/380。

127. 到 2009 年上半年，在对其传下来的系统进行与 IPSAS 要求的兼容和协同情况的详尽分析之后，几个组织对其 ERP 系统进行了升级，而其他一些组织则不得不采购新的 IPSAS 达标的 ERP 系统。截至 2009 年 6 月，86% 的组织完成了研究，从而确定了 ERP 系统所需要的升级并批准其实施。其他组织得修改其 IPSAS 实施的目标日期，因为**实施只能与现有 ERP 系统的升级同时进行**。但是，难民署和粮食规划署表示，在其 ERP 系统升级迟了的情况下，IPSAS 是可以实施的，并解释说，其 ERP 的目前版本能够支持 IPSAS，但要进行一些手工操作，并可在 IPSAS 实施后加以更新。(见附件四，粮食规划署)。

128. 一些有实地办事处的组织，如劳工组织，遇到了 IPSAS 实施和相关的 ERP 能力方面的挑战。该组织在联检组审查时已完成了 ERP 系统的部署，但在实地一级没有足够的 ERP 基础设施，需要手工操作处理会计数据以便符合 IPSAS 的要求。这并不是孤立的案例。欧委会在地理上分散的地点引进新系统和提供培训方面也面临着困难。因此，**在项目的早期阶段就纳入实地的要求十分重要**。

129. 数据清理是清选现有遗留数据的过程，以确保转到新的 ERP 系统的数据都是有效、正确并与所要求的新格式一致的。经常的情况是，数据清理在项目的最后阶段或实施后阶段仍在继续。各组织往往低估完成这一过程所需的工作量和时间。

#### 最佳做法 9

为做到符合 IPSAS 的要求并产生协同效应，必须对现有的(传下来的)系统进行彻底分析，并要充分考虑到实地的需要和能力。

## 10. 提高认识和宣传

130. 应通过宣传和培训提高人们对变革进程的认识。认识培训的目的是“向所有利益攸关方宣传即将进行的改革及其对本组织的影响，鼓励工作人员开始思考对其自身工作领域的影响，并为向 IPSAS 转变形成“买进”。认识培训被视为是总体变革管理过程的一个关键组成部分”<sup>83</sup>。IPSAS 实施项目的规模之大意味着**应将提高认识的工作扩大到理事会和高级管理层**。将恰当的信息在恰当的时间和地点传达到恰当的人，是有效宣传的关键所在，其本身有三条规则：经常宣传，公开宣传，宣传到每个人。因此，给这些目标群体的提高认识培训甚至比针对将体验新环境的用户群体的培训更加重要。

<sup>83</sup> A/64/355, 第 68 段。

**最佳做法 10**

为形成对项目的集体所有感，各组织应投入时间和精力确保所有利益攸关方理解向 IPSAS 过渡的前景设想。这可用不同形式进行：培训、休假地会议、给工作人员办讲座、信息产品和密切参与了其他地方成功例子的人的介绍等。

131. 由于提高了认识，“高级管理人员和方案主管人员将会有工具更好地了解所做的决定涉及的财务影响；能有更好的条件来解释财务结果和更有责任心，并更主动地对计划和财务作长远考虑”。行业管理人员应学会使用新系统和实现其预期的效益。他们还将体会到“掌控”如何从关注“时间”(通过调整来满足预算的规定)转变为关注所使用的资源和所付的代价。这一变动近似于并很适合向基于成果的管理(RBM)转变的趋势。

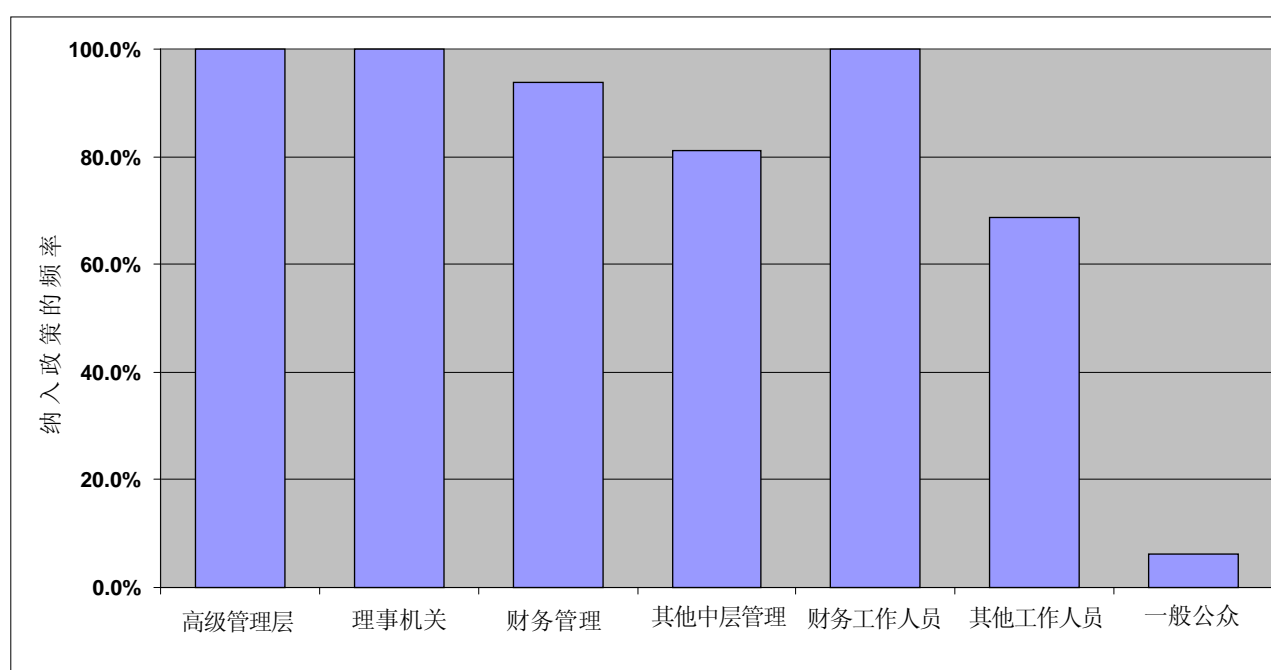
132. 组织的过渡对于一个组织的变革努力十分重要，但如无个人的过渡，组织变革努力的成功可能性就会严重减小。管理人员和员工个人在过渡中扮演不同的角色。管理人员的作用是使利益攸关方(包括员工)相信变革的必要性。要取得过渡的最后成功，每个员工个人都是重要的。<sup>84</sup> 截至 2010 年 6 月，86%的组织准备了宣传计划，是自 2009 年 12 月(48%)以来的重大进步，但可能来得太晚了一点。

133. 国际组织的宣传工具包括：利用互联网或网站，广播，新闻发布稿，电子新闻通讯，告示栏公告，专家给常驻使团和工作人员开讲座，特别活动，报告会，各种会议等。截至 2009 年 6 月，只有 63.6%的组织搞了 IPSAS 项目宣传计划，并且，矛盾的是，有更高的百分比(68.2%)事实上已经开始了提高认识的活动。下文图 5 显示宣传活动的对象群体：

<sup>84</sup> 把握改革——新的公共管理应计制会计和预算编制，Deloitte，荷兰 2004 年。



图 5  
按对象群体划分的宣传计划



资料来源：给联检组调查问卷的答复

## 11. 培训

134. 根据 2007 年全系统调查，全联合国系统有 36,000 名工作人员需要 IPSAS 相关的培训，其中 65% 需要提高认识培训，25% 需要基本概念培训，10% 需要专家的概念培训。<sup>85</sup> 在 2008 年和 2009 年，全系统 IPSAS 项目团队和各组织之间关于编制培训产品的分工有点模糊不清，需要加以厘清。秘书长关于联合国采用 IPSAS 的第二份进度报告做了澄清，各组织负责制定各自的 IPSAS 培训计划并按计划开展培训，并补充说，已经制定了全系统范围的培训做法，以支持各组织的 IPSAS 培训。这一做法包括三个阶段：培训需要评估；采购培训课程；部署培训。<sup>86</sup>

135. 在 2007 年发出招标后，确定了中标者(国际商业和技术咨询公司)，预计将很快签订合同。<sup>87</sup> 但是，联检组在 2009 年进行的访谈确定，由于缺乏资源，在 2009 年年底之前无法提供培训材料。尽管如此，联合国 IPSAS 专题工作队在外服务供应商的支持下，得以最后敲定了培训内容、设计和交付。根据行政协调

<sup>85</sup> A/64/355, 第 19 段。

<sup>86</sup> 同上，第 19 段。

<sup>87</sup> CEB/2008/HLCM/7。

会关于到 2009 年 12 月底 IPSAS 采用进展情况的调查，在答复的 21 个组织中，有 77% 已完成了培训需求分析，59% 已完成了培训计划的制定。但是，开始提供培训的百分比更高(据联检组的调查，2009 年 6 月为 52%)，尽管当时完成培训计划制定的只有 32%。

136. 影响培训铺开的问题包括：需要对培训材料进行正式评价；课程的更新维护(根据 IPSAS 的发展动态进行修改)；以及将培训产品译成法文和西班牙文。开发署的初步估算是课程的翻译将需要大量资源和时间。检查员认为，这需要有政治意愿，如粮食规划署所显示的，该署已成功地开发了英文、法文、西班牙文和阿拉伯文的培训材料。

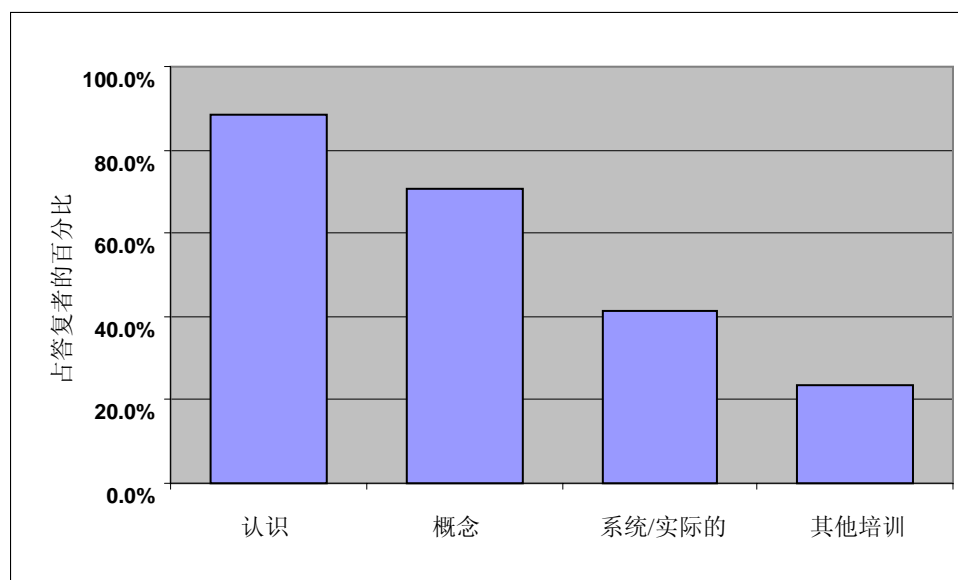
#### 最佳做法 11

各组织应确保现有的和未来的工作人员，特别是管理人员及财务和采购人员，要通过使用特定的交流工具，包括适当文字的手册和培训产品，完全熟悉新的程序和要求。

137. 联检组 2009 年 3 月的调查显示，88.2% 的组织在没有使用行政协调会支持工作队材料的情况下，已经提供了提高认识培训。70.6% 的主动提供的培训课程是概念性的；41.2% 是“动手”的(往往是在机构资源规划提供者的协助下)；以及另外 23.5% 是没有特别指出的 IPSAS 相关的程序块，包括项目管理培训。下文图 6 介绍 17 个组织给联检组调查问卷的答复情况。

图 6

开始的 IPSAS 培训(2009 年 3 月)



资料来源：给联检组调查问卷的答复

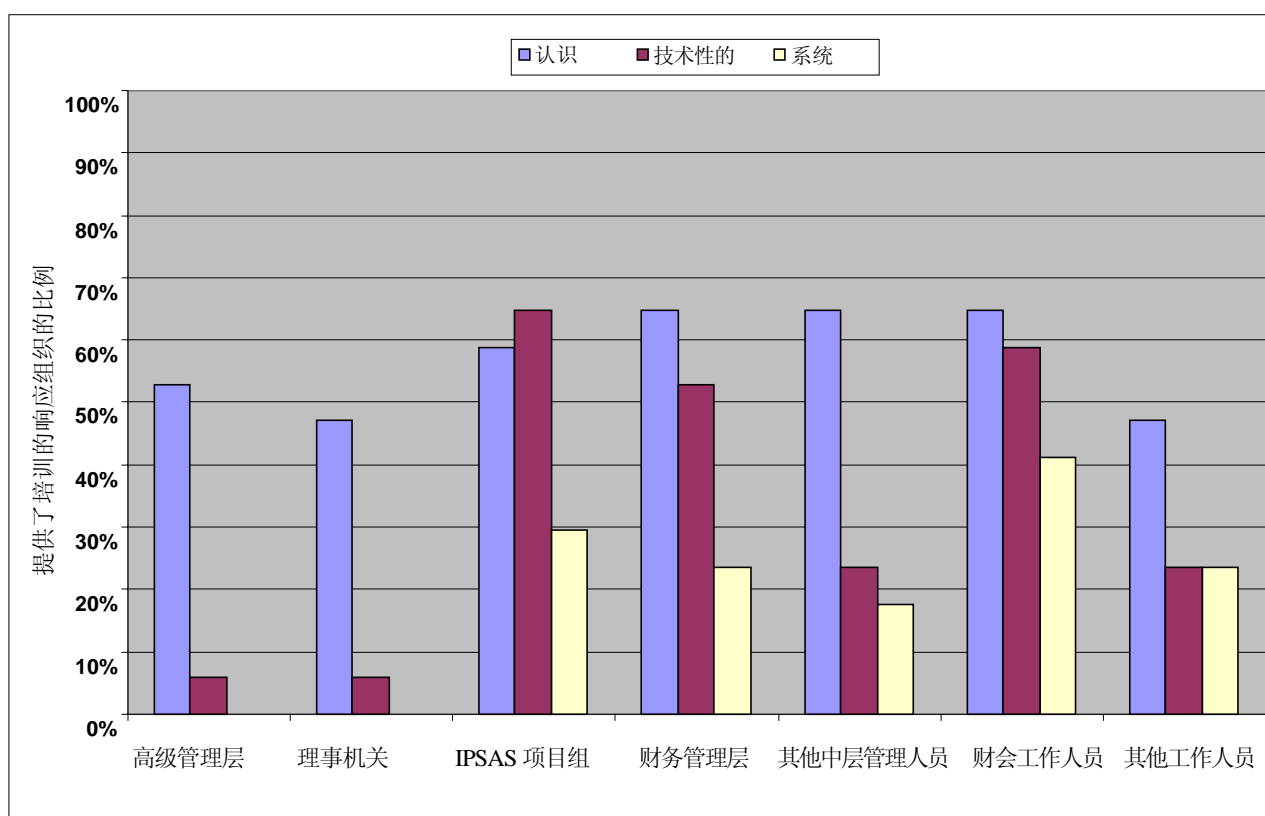
138. 根据被采访的组织，培训和宣传必须与实施同时进行。

**风险：**在相关系统部署之前提供培训可能会使工作人员减少积极性。

139. 下文图 7 显示，相对于响应组织的总数，截至 2009 年 3 月向不同的受益者提供的培训按类型的分布情况。**高级管理层在项目生命的早期就接受提高认识培训至关重要，这有助于确保其完全支持实施工作。应鼓励各国代表的相关理事机关参加这种培训。然而，截至 2009 年春，近一半组织的高级管理层和理事会尚未接受提高认识培训，这就对其是否有能力领导重要而又必要的改革提出了疑问。**

图 7

培训受益者和所提供的培训类型



资料来源：给联检组调查问卷的答复

## 12. 风险评估

140. 各组织还应分享它们所开展的风险评估(如果有的话)的结论，因为这类活动是项目成功实施的一个重要因素。根据对专题工作队 2009 年 1 月的实施核查清单的答复，有三分之一以上(38.1%)尚未对其 IPSAS 项目进行过任何风险评估。属于这一类的组织有：

- 小组织(邮联, 人口基金);
- IPSAS 项目部分或全部纳入 ERP 项目的组织(卫生组织, 知识产权组织); 和
- 项目实施远远落后的组织(联合国, 世界旅游组织)。

141. 在进行了风险评估的地方, 评估也不总是以正规的评估方法, 如 COSO 2<sup>88</sup> 进行的。检查员谨希望强调, **风险评估是风险管理的先决条件和确保实现项目目标的关键**, 这是审计委向开发署<sup>89</sup> 和人口基金<sup>90</sup> 确认无疑的。知识产权组织是这方面的一个正面例子, 该组织进行了一项评估以确定 2010 年实施日期须满足什么样的要求以及什么情况下会造成延误。

142. 联检组收集到的资料肯定了秘书长关于联合国采用 IPSAS 的第二份进展报告中提到的风险因素<sup>91</sup>。报告还补充了一个相关的因素: “在完成对所需的程序和系统变革的诊断后改进对所涉工作的规模和复杂性的理解”。**推迟实施 IPSAS 的主要原因如下:**

- ERP 相对于 IPSAS 的要求缺少程序块或不兼容(占调查答复者的 70%)。例如, 开发于 1980 年代扩充于 1990 年代中期、过时的联合国秘书处“自制的”综合管理和信息系统(IMIS), 需要进行复杂的彻底改造才能有征求建议和 2009 年年中给予合同, 作为总体管理项目“Umoja”的一部分而被换掉; 联合国 IPSAS 实施项目工作队与 Umoja 项目功能组领导人紧密合作, 以确保 IPSAS 的信息系统要求被纳入 ERP 软件的挑选过程(见上述报告第 51 段和即将提交的进度报告);
- 缺乏或短缺具有必要技术专门知识的全职人力资源专门人才(占答复者的 30%)。留住具有系统知识的人被列为是相关的挑战;
- 预算制约, 修改或削减资金(占答复者的 20%);
- 其他竞争的改革举措, 有时是全系统一级的, 转移了对 IPSAS 的关注(占答复者的 15%)。例如, 儿童基金, 除了 IPSAS 之外, 为 2009-2011 年确定了 12 项日常进行的重大组织举措; 难民署正在实施一个新的 RBM 系统, 比 IPSAS 优先实施, 从而使搞 IPSAS 工作的工作人员人数受到限制; 在民航组织, 同时进行的另外两项举措是引进新的 ERP 系统和实施基于成果的预算编制(RBB);

<sup>88</sup> 内部监控管理框架模型连续使用的名称(COSO 1992), 然后是风险管理模型(COSO 2, 2004), 来自 2002 年 Sarbanes-Oxley 法案后, 欺诈性财务报告国家委员会主办组织委员会。

<sup>89</sup> A/63/5/Add.1(增编), 第 191 段。

<sup>90</sup> A/63/5/Add.7(增编), 第 47 段。

<sup>91</sup> A/64/355, 第 27 段。

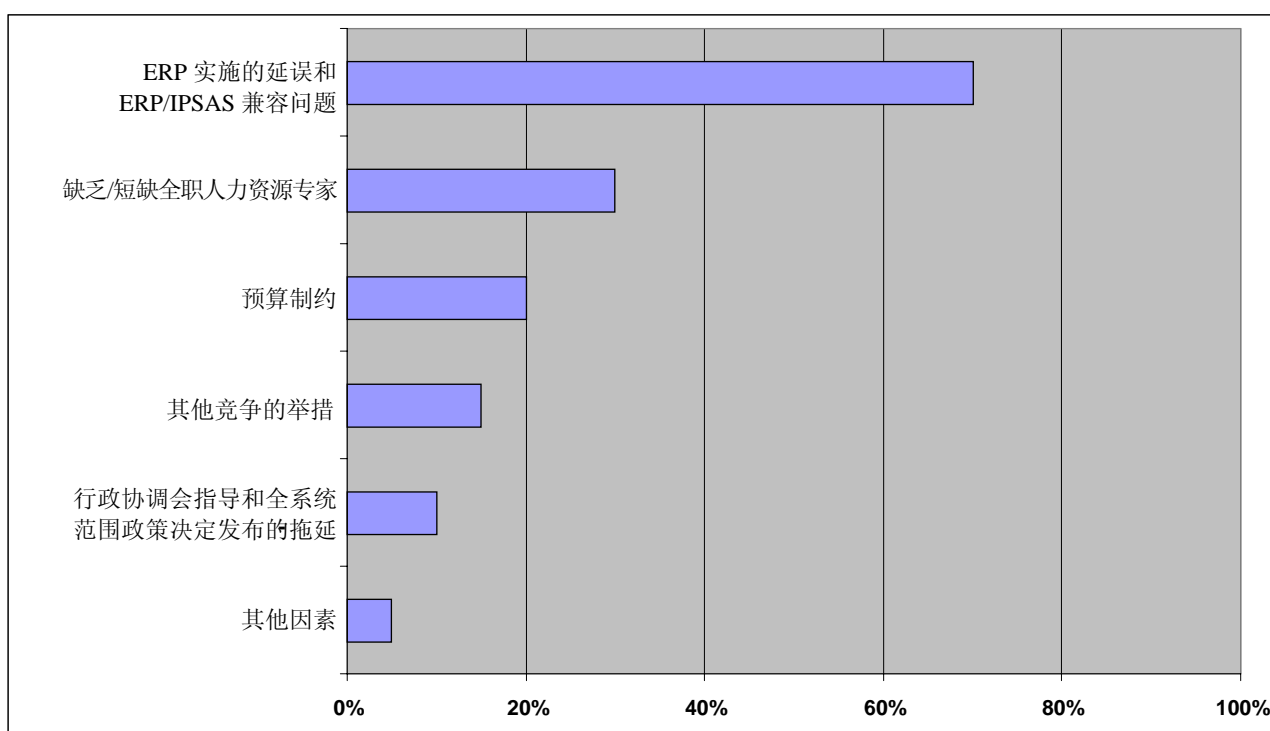
- 专题工作队的指南或全系统范围的政策决定的拖延(占答复者的 10%);  
和
- 其他几个因素,如实地办事处和附属实体对总部 IPSAS 达标的依赖;对于期初余额和财产初次入账的不确定性;编制培训材料的延误;业务流程重新配置的不确定性;和安全问题(占答复者的 5%)。

#### A 风险：缺乏足够的风险缓解战略

143. 在这方面,教科文组织和气象组织提供了最佳做法的例子。教科文组织公布了内部控制政策框架,在单一的文件里纳入了财务政策、程序和流程的修订框架。框架提供了制定 IPSAS 要求达标的具体规则、政策和流程的基础,并使所有工作人员对内部控制问题有一个共同的理解。气象组织公布了关于 IPSAS 项目的风险评估的全面的表格。

图 8

#### 组织眼里的风险因素



资料来源：对行政协调会发出的采用情况核查清单的答复

#### 最佳做法 12

所有向 IPSAS 过渡的组织都应根据项目的目标采用项目实施的风险评估、管理和缓解战略和做法。

### 13. 监督

144. 向 IPSAS 过渡和提出应计制会计的财务报表将对监督任务产生重要影响。

145. 为检查 IPSAS 的遵守情况，无论内部和外部审计员都需要确定管理层是否建立了适当的内部监控和相应的检验程序，以及效果如何。

146. 内部和外部审计员还必须投入、获得和(或)复习(取决于其经验和专业证书)应计制会计和 IPSAS 专门知识，并调整其审计做法以适应新的监控环境和管理做法的变化，使其做法与新的环境接轨。例如，新的截止程序<sup>92</sup>使业务结账更加复杂，从而增加了审计程序的范围和详细程度。

#### A 外部审计员

147. 检查员同意一些组织的看法，即，外部审计员在审查和评论会计政策发展情况，特别是在从一种标准向另一种标准的过渡期间可发挥重要作用。在声称 IPSAS 达标的财务期后，外部审计员将必须独立地决定对 IPSAS 总体遵守情况给出合格或不合格的意见。其决定将总结多年来应伴随了向 IPSAS 过渡的一种技术和人员的关系。在将 IPSAS 应用到政府间组织这样的新领域，没有人有绝对的知识，在此基础上，唯一可行的办法是两边都做好准备，一起向标准学习，向将标准变为会计政策的解读学习(特别是专题工作队的工作)，以及向一个组织的具体现实学习。附件四中所介绍的粮食署—北约关系就是这种过程的一个例子。

148. 有趣味的是，在专题工作队的罗马会议上，审计委指出了以下潜在的紧要问题供各组织仔细审议：

- 基金和信托基金在财务报表中的表述；
- 对项目资产的监控；
- 汇率：(联合国)平均月汇率对即期汇率；
- 资本化门槛的足够性；
- 基金间余额的处理；
- 未清偿债务的清算；
- 非汇率交易收入的处理；
- 现金流动通报表的处理；
- 退休后健康保险债务的折扣率；
- 合并；
- 样本(临时)财务报表；

<sup>92</sup> 确定在一个会计期之前或之后一项交易是否发生，从而确保交易被记录在会计账册中并在相关时期的财务报表中得到确认所使用的审计程序。

- 外部审计员在一个组织的财务报表完成前向该组织发出(初步或临时的)意见的不实际性;
- 未经审计的年度财务报表;
- 逐步实施(只要从年初开始就遵循各条标准)。

149. 一些组织(民航组织、海事组织、工发组织、粮食署、知识产权组织、卫生组织、气象组织)在提交第一份 IPSAS 达标的财务报表之前编制了临时(模拟)财务报表请其外部审计员审查。例如,粮食署在临时阶段让其账目经过了两次审查。但是,正如审计委正确地强调的那样,对临时财务报表是不能提供正式的审计意见的。然而,检查员相信各组织必须及时查明并解决一切可能导致有保留的审计意见的悬而未决的问题。

#### 最佳做法 13

在最后实施日之前很早就计划和准备临时财务报表供外部审计员审查,以避免不愉快的让人有突然的感觉。

150. 此外,在参与审计联合国系统各组织的账目的十个最高审计机构给出的审计意见中很可能会有不一致的地方<sup>93</sup>,因为它们审计基于国际公共部门会计标准的账目方面经验程度各不相同。少数迄今一直参与了这种审计:瑞士联邦审计局(瑞士的公共实体使用国际公共部门会计标准作为其会计标准);联合王国国家审计局(NAO)(联合王国政府账目使用 IPSAS, NAO 审计了粮食署的基于 IPSAS 的账目);法国审计法院从其核准法国政府按 IPSAS 做法指导下做的账目的新鲜经验中也有收获。

151. 因此,指导是最重要的。联合王国国家审计局研发了工具以帮助外部审计员审计 IPSAS 达标情况。它还发表了“IPSAS 达标指南”,以协助客户组织理解无保留审计意见的前提条件;其中包括一步一步走的核查清单,以帮助从业人员确保账目的制作是符合 IPSAS 要求的。指南列出了所需的情况和外部审计员需要管理人员提供的证据;并举例说明了可能出现并应避免的审计问题和难题。就联合国系统各组织的情况而言,行政协调会批准的指南当然是一种衡量标准。但是,仍然需要有一种框架来指导各组织与其外部审计员的互动。专题工作队通过的框架应由外部审计小组进行讨论。检查员不便向该小组提任何建议,因为这不是联检组通常的做法,但检查员希望,框架将使最佳做法 13 和 14 的实施更容易。

<sup>93</sup> 加拿大、中国、法国、德国、印度、巴基斯坦、菲律宾、南非、瑞士和联合王国。

**最佳做法 14**

就 IPSAS 过渡问题，尽可能快的建立并保持组织与其外部统计员的双边对话，以确保外部和内部审计员对新系统及其对监控程序的影响都获得深入的了解，因为 IPSAS 的实施会要求向应计制会计过渡。

**B：内部审计员**

152. 内部审计员更多地参与 IPSAS 问题是确保程序设计充分的一个因素，从而可对组织的财务状况和业绩有个客观的看法。不幸的是，高级审计研究所国际组织(INTOSAI)公共部门内部监控标准指南的 2004 年更新的并经 INTOSAI 批准的版本对于实际使用价值有限。

153. 在审查期间，检查员观察到内部审计员对于改革进程的参与程度在各组织之间差别相当大，这都取决于项目团队的政策公开程度和承诺程度。在一些组织，内部审计员根本不介入，或只是给了观察员的角色，而在另一些组织，内部审计员积极参加，跟踪所取得的进展，与项目团队成员讨论项目的困难并就风险领域交换意见。内部审计员在与检查员谈的时候谈到他们参与的情况如下：

- 为 IPSAS 实施项目的审查做准备(如，开发署、儿童基金和粮食署)；
- 在 IPSAS 项目指导委员会担任观察员(民航组织、开发署、邮联、气象组织、教科文组织)；
- 参加非正式磋商和就财务条例或细则应作的改动提供咨询意见(劳工组织、电联、人口基金、知识产权组织、气象组织、项目厅)；
- 对项目进程和差距进行检查(粮农组织、近东救济工程处)和参加与外部审计员的讨论(人口基金)；
- 验证改革管理进程，审查会计政策、与审计委协调和批准培训计划(近东救济工程处)；
- 对项目进行风险评估(气象组织)；
- 审议实地地点的财产、固定资产和设备项目和库存的检查(难民署)；
- 对 IPSAS 团队的工作没有任何参与(联合国、工发组织)，外部审计员发挥主要监督作用；
- 在一次审计中建议加强 IPSAS 项目团队，配备一名改革管理协调员和一名项目管理协调员，从而减少对顾问的依赖并稳定主要的管理职能。



154. 一个内部审计员分组就内部审计在采用 IPSAS 中的作用问题向 2008 年 9 月在华盛顿举行的联合国—内部审计事务代表组织会议<sup>94</sup> 提交了一份详细的文件。文件对 IPSAS 转换中的内部审计核心作用做了界定，以保证与 IPSAS 转换相关的风险通过在早期阶段对差距分析结果的核实能得到正确的评估和管理，并通过在不同阶段——如项目启动、阶段性成果阶段——对 IPSAS 项目的一系列审查，和通过 IPSAS 过渡时期内部审计员可对管理层提供增值咨询的可交付成果，开展保证工作。对于他们来说，这些作用可包括就管治和风险管理提供指导；项目的可交付成果和商定的日期；期初余额平衡表，系统升级和项目结账等，所有这些涵盖了 IPSAS 项目内容的大部分。文件还提出了在过渡阶段内部审计的潜在作用，并同时指出，“内部审计的咨询作用和各种审查的时间本身可能对内部审计的客观性构成风险”。因此，为保障其独立性和客观性，内部审计员最好不要参与关于 IPSAS 转换和实施的决策，例如，通过“进行差距分析或口授会计政策”进行参与。

155. 在最近的经验和所吸取的教训的坚实基础上，联合国—内部审计事务代表组织(UN-RIAS)于 2009 年再一次审议了 IPSAS 议题。后来，UN-RIAS 的关于 IPSAS 问题的分组坚持(一个组织的，特别是 IPSAS 和机构资源规划项目的)管理层的责任，要对在初步实施阶段安装的新的内部监控手段持续测试负起责任。来自 14 个组织的内部审计员再一次正确地警告不要承担在这方面的管理责任。

#### 最佳做法 15

在 IPSAS 初步实施阶段，业务流程的拥有方应定期测试内部监控手段，以确保数据的准确性。

#### 最佳做法 16

确保在系统完成的尾声对系统进行独立全面的验证和核实。

### C. 一个关键指标：组织的预期达标日期

156. 根据 IPSAS 实体，一个组织只有在收到其外部审计员关于其财务报表的无保留的意见后才能被认为是 IPSAS 完全达标。因此，审计委在审计联合国 2006-2007 年两年期财务报表时建议，该组织应不断审查 IPSAS 实施的阶段性成绩。2010 年 2 月采用情况进展报告表明，2010 年只有 8 个组织进入了 IPSAS 达标的轨道。检查员根据联检组调查问卷的书面答复和他第一次访问期间进行的访谈，对全系统 2010 年达标的目标表示严重的怀疑，这后来被确定了。

<sup>94</sup> “UNASAS 向 IPSAS 转换——联合国采用 IPSAS：内部审计处应扮演什么角色？”

157. 2009年，答复的组织中有76%指出，其理事机关在2006年和2007年表决采用IPSAS时是知道实施所涉及的影响的。当时，大多数组织听从了专题工作队和行政协调会的建议，把2010年12月31日结束的财务期定为达标的最后期限，而少数几个“早采用者”则把目标定在2008年。

158. 最初，专题工作队只是一般性地简要描述了IPSAS的通常的好处和所涉及的影响，指出“采用之后会对相关组织的会计、财务报告和相关的信息技术系统产生重大影响；还会对组织的预算编制、资金和管理系统造成重要影响”<sup>95</sup>。然而，在2006年，各组织并没有在同一个出发点上，而且，大多数秘书处所使用和以各自标识印发的动员其理事机关的文件并没有——也许无法——说明各自组织为IPSAS的准备已达到什么程度，或者达标所要求的变革的规模有多大和时间要多久。

159. 检察员可以肯定，各组织在实施水平方面差别甚大，这是因为其规模和条件不同，以及在2005-2006年各自的ERP系统与IPSAS要求的一致程度不同。

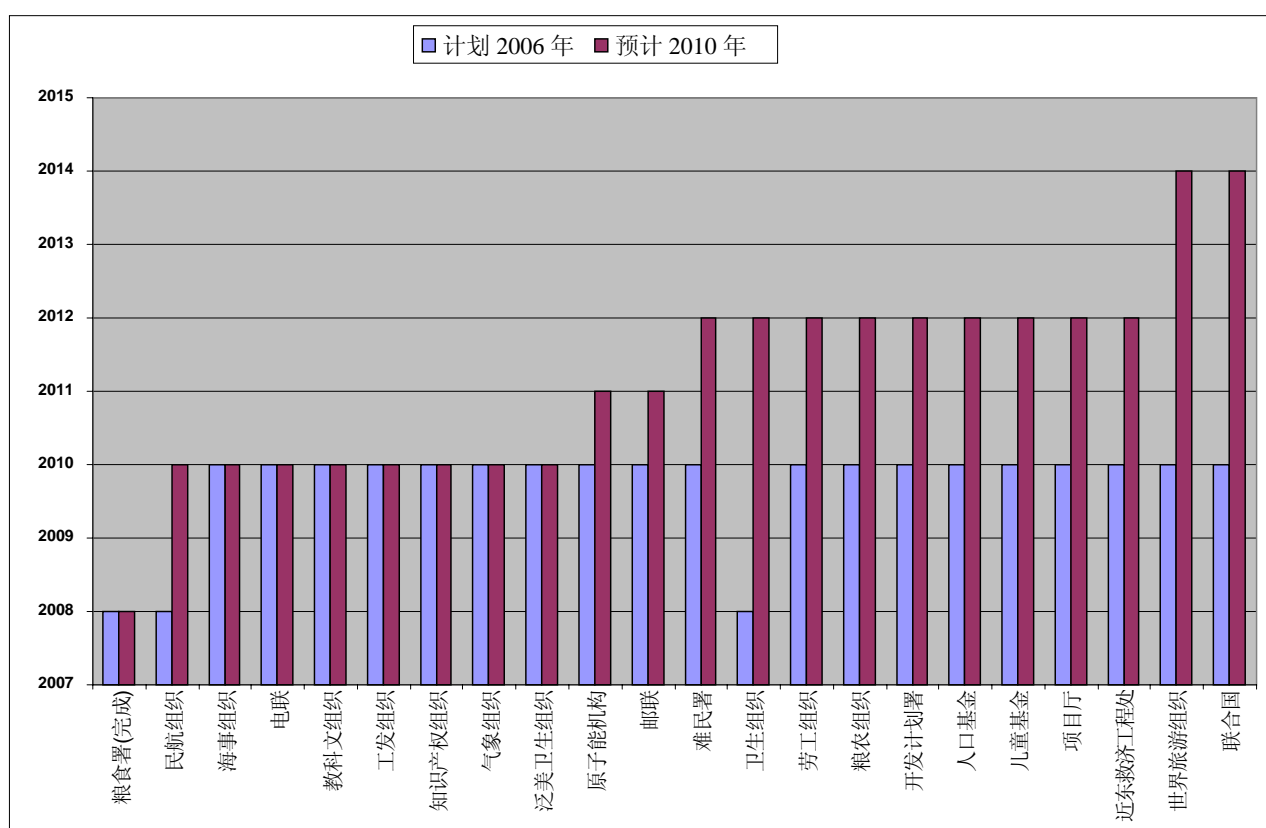
160. 2005年和2006年<sup>96</sup>专题工作队、高级别管理委员会、行政协调会和秘书长的决定给所有组织施加压力，要求将达标选在同一年，这是欠妥的，因为它不顾各组织的实际准备的就绪程度。而是应拨出足够的时间先进行可行性研究。确实，还有必要搞许多文件让理事机关了解向IPSAS成功过渡需要什么先决条件。

---

<sup>95</sup> 2005年11月：给高级别管理委员会的建议25，第4段。

<sup>96</sup> 见上述第二章5, 2005-2007年：采用IPSAS的政治决定。

图 9  
截至 2010 年 2 月，IPSAS 全面达标的计划和预计年份(根据各组织提供的资料<sup>97</sup>)



资料来源：秘书长关于 IPSAS 实施情况的进展报告

161. 在三个计划要“早采用”的组织中，只有粮食署按计划在 2008 年 12 月 31 日结束的年份完全实施了 IPSAS，那是由于起始的条件有利和共同的努力(详细情况见附件四)；卫生组织从 2008 年起就采用了几条个别的、与其 ERP 系统的部署紧密相连的 IPSAS 标准，现在预计在其 ERP 系统推广到该组织的其余部分后于 2012 年达标。民航组织的采购自 2008 年 1 月起就采用应计制会计，当时其 ERP 推广工作的第一阶段已经完成并采用了交付原则，预计到 2010 年 IPSAS 达标。

162. 在审查的其他 19 个组织中，有 7 个预计将按计划于 2010 年 1 月 1 日 IPSAS 达标：海事组织，电联，泛美卫生组织，教科文组织，工发组织，知识产权组织和气象组织。剩下的 12 个组织中，两个现在预计在 2011 年采用 IPSAS (原子能机构和邮联)，8 个在 2012 年(粮农组织、劳工组织、开发计划署、人口基金、难民署、儿童基金、项目厅、近东救济工程处)，以及两个在 2014 年(联

<sup>97</sup> CEB/2010/HLCM/7。

联合国和世界旅游组织)。<sup>98</sup> 鉴于向 IPSAS 全面达标过渡所要求的准备和变革的复杂性和规模都出乎意外，并且，许多组织都同时采用其他有挑战性的管理举措，所以，这一情况并不奇怪。这表明，猛推各组织早在大会通过政治决议四年之后就采用 IPSAS——正是 2010 年目标鼓吹者在 2005 年所主张的——在技术上既不可行，也不现实。对于那些在应计制会计远远落后、ERP 系统不足和训练有素的工作人员短缺的组织来说更是如此。用检查员在 2008 年访谈的一位重要的行为者的话说，“2010 年过渡只是一句口号而已”。

163. 阶段性成果的延误迫使一些组织在 2009 年或 2010 年不得不修改项目的时间框架，这一修改是高级别管理委员会完全鼓励的。例如，联合国将采用时间改为 2014 年，以便有更多的时间将实施工作与引进新的 ERP 系统同步，并指出，“在采用 IPSAS 方面最最重要的问题是成功采用 IPSAS 的信箱系统要求和 IPSAS 实施计划与 ERP 项目的协调同步”<sup>99</sup>。截至 2009 年 6 月，有 62% 的组织预见到实施工作会延误，决定采用循序渐进的做法(一条一条地实施标准)。在有些情况下，推迟截至时间的决定也受到资源情况的影响。

---

<sup>98</sup> CEB/2010/HLCM/26。

<sup>99</sup> A/62/806。

## 五. IPSAS 与金融和经济危机

164. 全球金融和经济危机在几个方面使项目受到影响：

- 使已经捉襟见肘的、有时太紧而无法有效的向 IPSAS 过渡的资金更加难以获得并更要取决于高级管理层和理事机构的理解和善意，特别是在同时采取几项相互竞争的管理举措和一贯不太愿意批准追加开支和人力资源的成员国不断提高要求的情况下，更是如此；
- 表明了掌握关于一个组织的财务实力和面临的相关风险的更高质量的信息是多么重要。**信誉危机提高了公共部门问责制及其财务交易透明度的必要性**；
- 造成了会计师关于国际财务报告标准的前周期影响及公允价值<sup>100</sup>在危机时期如何衡量问题的争议。这已体现在国际会计准则 IAS 39 和关于财务文书、披露和表述的 IPSAS 15 中。前者由于其要求范围广泛的资产必须以公允价值加以衡量而造成资产负债表更大的不确定性而受到批评。

165. 在雷曼兄弟倒闭事件后被政治压力，然后又被 20 国集团会议催促而采取行动的会计师们非常严肃地对待这个问题。国际会计师联合会在其全球理事会会议期间组织了几次研讨会，讨论金融危机的原因，以及为避免今后发生危机，会计行业、管理人员和政府能做些什么。国际会计准则委员会和财会标准委员会同意开展合作，迅速制定共同的标准来对付资产负债表外活动和为金融手段的会计。此外，还同意提出建议，“几个月内，而不是几年内”<sup>101</sup>用一种共同的标准来取代各自的金融手段标准。这两个组织都澄清，企业在紧急的状况下并不必须使用市场价格。而国际公共部门会计准则委员会最近也在 IAS 32, 39 和 7 的基础上另又制定了 IPSAS 标准(28, 29 和 30)，都是针对同样的表述、确认和衡量及披露问题的。

166. 如同任何其他会计标准，IPSAS 标准须不断改进和调整，这就使联合国系统各组织须在会计政策上做出相应的变动。2009 年 4 月，20 国集团呼吁财会标准委员会和国际会计准则委员会“在年底前在制定单一的高质量全球会计标准方面取得重要进展”<sup>102</sup>。检查员欢迎这两个组织努力使国际财务报告标准和普遍公认的会计原则在私营部门统一起来，促进“会计标准的统一”这一会计行业的理想。

167. 然而，这又引出了这样一个问题：一套为追求利润的私营部门服务的会计标准怎么可能满足公共部门实体和非盈利组织的特殊需要——在那里，大多数交

<sup>100</sup> 公允价值是知情、愿意的双方在近距离交易中一件资产可被交换、或一项债务被了结的数额。(IPSAS 术语)

<sup>101</sup> FASB-IASB 联合新闻稿，(2009 年 3 月 24 日)。

<sup>102</sup> 详情见**风险**，2009 年 5 月 20 日。

易不是基于交换而是基于岁入和支出都不对称的交易。联合国观察员们(联合国秘书处和开发计划署)应在国际公共部门会计标准委员会密切关注这一问题, 因为该机构正式支持**国际公共部门会计标准(IPSAS)和国际财务报表标准(IFRS)的统一**。由于国际公共部门会计标准委员会并不向联合国系统内任何理事机关负责, 而且, 由于“联合国”观察员并没有被授权代表系统说话, 他们是否应根据意愿对这种统一干脆表示接受、认可、促进、抑或沉默呢? 联合国各利益攸关方应展开知情的辩论, 使问题和利害关系可被理解并被所有角色理解。我们记得, 之所以选择国际公共部门会计标准是因为它比国际财务报告标准更适合公共实体的特定性质。IPSAS 已经包括了为私营公司设计的 IFRS 标准的大部分特点。检查员同意法国全国会计理事会国际部主任的意见, “遗憾的是, 主要因为时间紧, 大多数 IPSAS 标准都是从 IFRS 标准抄来的, 只是部分地与公共部门的现实吻合”。只要有“非交换交易”, “王子的会计”就得同“商人的会计”保持区别。

168. 今后制定和实施 IPSAS 的指导原则应是**问责**, 国际会计师联合会将其简明正确地定义为“一种回答所赋予责任的义务”<sup>103</sup>。与国际财务报告解读委员会在国际财务报告标准领域履行的任务相类似的一项重要任务可由一个特别委员会来执行, 由国际会计师联合会责成其协助公共部门实体, 特别是国际组织协调统一和解释 IPSAS 标准, 特别是在实施过程的最初几年, 在前人没有走过地方自己摸索的时候。这一委员会将继续特别工作队完成的工作, 但范围要广得多, 由来自国家、城市和非盈利组织的代表根据应有程序的原则参与。

<sup>103</sup> 国际会计师联合会, 研究 13, 公共部门的管治: 理事机关的视角(2001 年 8 月)。

## 六. 结论

169. 联合国系统所有组织向 IPSAS 过渡当然是在全系统一级所开展过的最雄心勃勃的管理举措之一。如果各组织要走向知情的管理，这一举措就并非可有可无。本报告力求着重说明从 UNSAS 向 IPSAS 过渡所涉及的障碍、制约因素和风险，即，选择最佳 ERP 系统或将现有系统升级所需的时间、与立法机关的对话不够、缺乏远景规划和对变革进程的集体拥有感、或缺乏高级管理层的承诺。

170. 几乎没有什么组织在 2005 年的时候就意识到所需要的变革的规模。为什么会这样有许多原因，在 22 个组织中，只有一个按最初的截止时间实现了被确认的达标，还有 8 个计划 2010 年实现这一目标。根据审查情况，检查员必须得出这样的结论：多数组织对于许多不同层面所需要的大量改革判断有误，有的迟迟不能承认只有使这一工作成为机构的优先事项他们才能将其进行到底。到 2010 年实现 IPSAS 达标的最初承诺也没有反映如下事实：每一个组织都有完全不同的起始点，这使得向 IPSAS 过渡对某些组织而言是个重大的事业。行动早的开路先锋，如，经合发组织、欧委会和粮食署，向世人展示，只要有足够的意愿和决心，这一艰巨的任务是可以完成的。然而，也须吸取其经验教训，以便帮助其他组织在今后几年实现 IPSAS 达标。

171. 在一个持续了几年的势头——期间做过一系列重要决定——之后，现在很清楚，对于一些组织而言，要花更多的时间才能实现制作 IPSAS 完全达标的财务报表的目标。<sup>104</sup> **幻想和泄气是目前要预防的主要风险**，由于过渡的好处只有在过渡完成之后才变得明显，并且管理人员需要时间去把握新的要求，情况就更是如此。**审查根据联合国各组织或联合国系统外其他先行的实施者的经验，指明了若干最佳做法(已在执行摘要中列出)**。检查员相信，应用这些做法将有助于确保战略性地、全面地和及时地开展向 IPSAS 的过渡。考虑到所有这一切，检查员认为，以下建议应有助于联合国系统每一个组织在向 IPSAS 实施的过渡中提高效率、效率和问责。

### 建议 3

行政首长应确保本联检组报告中指出的 16 种最佳做法在实施 IPSAS 项目时都加以应用。

<sup>104</sup> 见，例如，开发署、人口基金和项目厅采用 IPSAS 的进展报告：给执行理事会的简报(2009 年 6 月 1 日)，可检索 [www.undp.org/about/ipsas/doc/Progress\\_report\\_presentation\\_june09.ppt](http://www.undp.org/about/ipsas/doc/Progress_report_presentation_june09.ppt)。

## 附件一

## IPSAS 一览表(2010 年 IFAC 国际公共部门会计公告手册) 手册的范围

本手册系国际会计师联合会(IFAC)背景资料和截至 2010 年 1 月 15 日 IFAC 发布的目前仍有效的公共部门公告的汇编，供日常参考。

### 第一卷

#### 目录

页次

2009 年手册的实质性改动 .....	1
国际公共部门会计标准委员会——临时职权范围 .....	3
国际会计师联合会 .....	8
国际公共部门会计标准序言 .....	11
国际公共部门会计标准前言 .....	20
IPSAS 1——提交财务报表 .....	21
IPSAS 2——现金流量报表 .....	82
IPSAS 3——会计政策，会计估算和误差的修改 .....	104
IPSAS 4——外汇汇率变动的的影响 .....	135
IPSAS 5——借贷成本 .....	160
IPSAS 6——合并的和单独的财务报表 .....	172
IPSAS 7——在联营企业的投资 .....	207
IPSAS 8——在合资企业的利益 .....	227
IPSAS 9——来自交换交易的岁入 .....	251
IPSAS 10——超通胀经济体的财务报告 .....	274
IPSAS 11——建筑合同 .....	288
IPSAS 12——库存 .....	314
IPSAS 13——租赁 .....	333
IPSAS 14——报告日之后的事件 .....	369



IPSAS 15—财务手段：披露和表述 .....	385
IPSAS 16—投资财产 .....	443
IPSAS 17—财产、固定资产和设备 .....	476
IPSAS 18—业务分类报告 .....	517
IPSAS 19—准备金，不确定债务和偶发资产 .....	548
IPSAS 20—相关方披露 .....	592
IPSAS 21—不产生现金的资产的亏损 .....	613
IPSAS 22—政府一般部门资料的披露 .....	652
IPSAS 23—来自非交换交易(税收和转让)的岁入 .....	678
IPSAS 24—财务报表中预算资料的表述 .....	735
IPSAS 25—员工福利 .....	763

## 第二卷

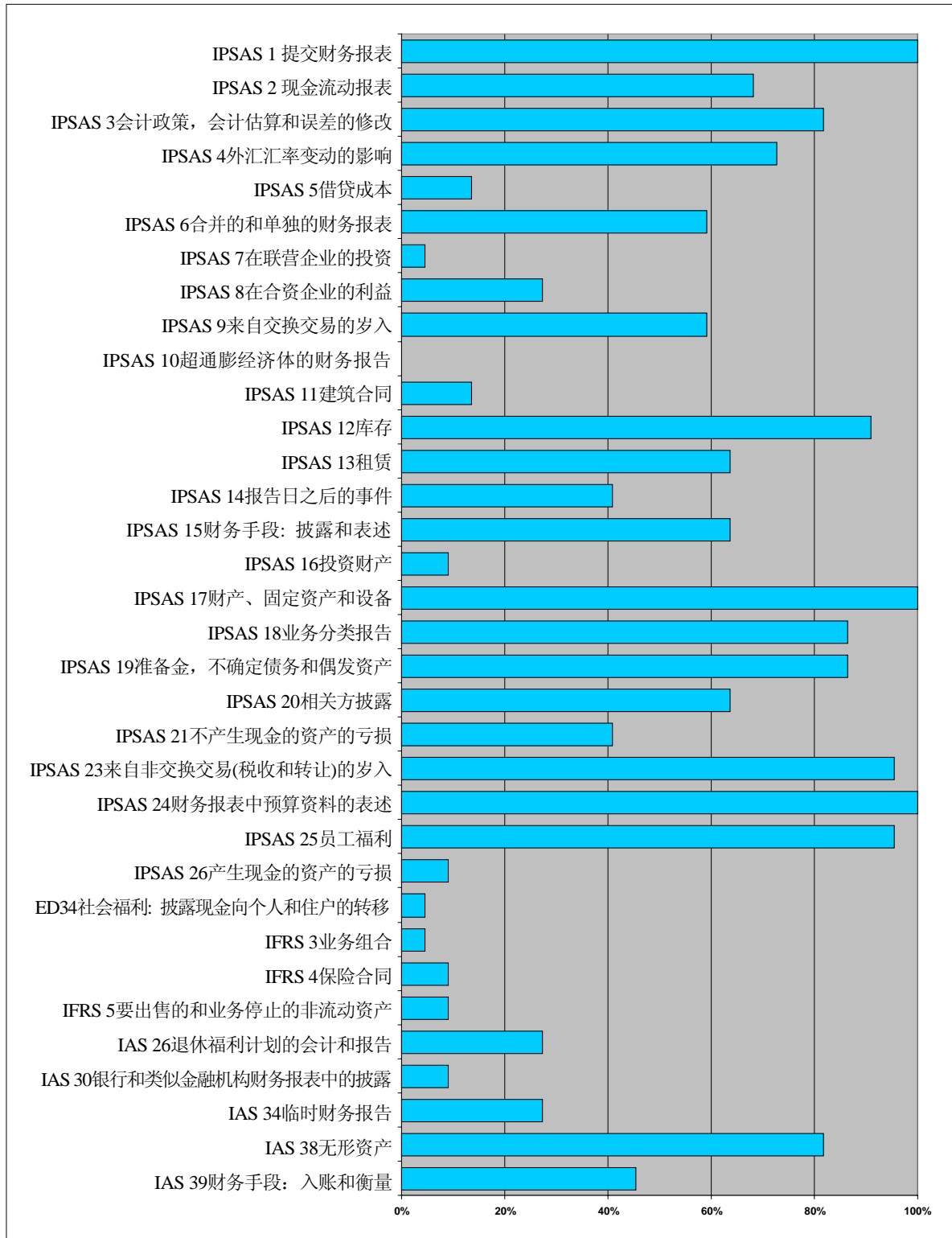
### 目录

页次

IPSAS 26—产生现金的资产的亏损 .....	845
IPSAS 27—农业 .....	904
IPSAS 28—财务手段：表述 .....	933
IPSAS 29—财务手段：入账和衡量 .....	1022
IPSAS 30—财务手段：披露 .....	1287
IPSAS 31—无形资产 .....	1337
基于现金的 IPSAS—基于现金的会计制度下的财务报告 .....	1388
IPSAS 1 至 IPSAS 26 中确定定义的术语词汇表 .....	1389
准则 2—国际审计标准对于政府商业企业财务报表审计的适用性 .....	1514
其他文件摘要 .....	1555
IFAC 专业会计师职业道德准则 .....	1558

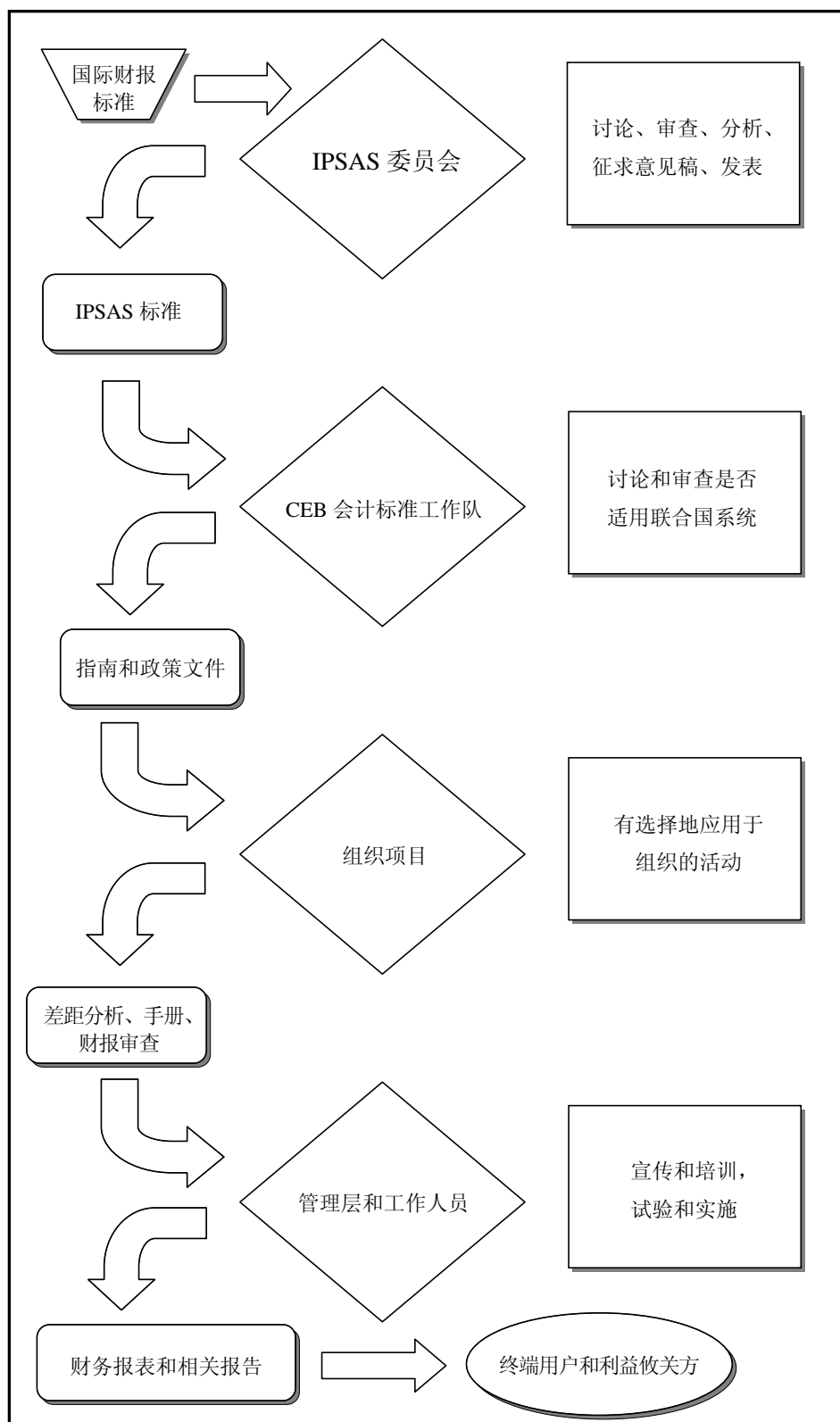
附件二

参加组织认定的每一条 IPSAS 标准用百分比表示的重要性



附件三

向 IPSAS 实施过渡的流程



## 附件四

### 一个成功的例子：粮食署的经验

1. 本文仅是联检组参加组织 IPSAS 项目二十多份详细介绍中的一份。这是第一个，此刻(2010 年)也是唯一的一个成功例子，检查员相信可从中吸取许多东西。粮食署远不是被发现有良好做法的唯一机构，但在 2009 年 4 月，粮食署在其理事会决定(2006 年 6 月)遵守 IPSAS 标准后不到三年，成功地将其 2008 年财务报表以 IPSAS 达标的方式提交，并得到其外部审计员的认证，这一成功在下一个财政年度又被重复，因此值得详细介绍。本节主要依据粮食署执行主任的正式文件(包括关于项目的 6 份进展报告)，公布的材料和外部审计员的报告和声明。为简洁起见，本文仅提供极少的参考来源；其他的参考来源可应要求提供。

2. 预计 IPSAS 达标的财务期开始日的最后期限给粮食署 IPSAS 项目组只有 18 个月的准备时间。采用 IPSAS 的工作从零开始，一次搞一块，是个多方面的、有时限的复杂项目。由于领导得力和仔细的风险管理，项目最后按原来的设想成功实施。因为粮食署最终是唯一的所谓“先行者”，它在有关 IPSAS 的会计技术问题的制定方面走在了整个联合国系统的前面。这一重大的举措涉及：全面审查所有的财务政策并对其进行许多修改，编制相关的政策指南手册、和广泛的工作人员培训。

#### A. 作为筹备工作的第一步，建立财务管理

3. 这一了不起的成就也引领了整个组织财务管理改革的总体进程，其起源至少早在 2002-2003 年两年期就存在了，当时，在其外部审计员(英国国家统计局)及其最高管理层的鼓动下，粮食署保证**改进其财务行政管理**。

4. 在该实体**总部各级、地区办事处和实地办事处财务职能部门所有人共同的促进因素、知识和问责的基础上建立了 IPSAS 项目**：在他们之间必须创立一个活跃的网络以确保对组织的业务模式的全面了解和实施，以及一片乐于接受必要改革的肥沃的土地。为此，**关键职位必须以足够数量的、具备所需资格的工作人员及时填补**。培训财务管理工作人员和工作人员，以及这些不同级别的人员组合，是成功的一个关键因素，是创造现代会计文化的一个前提条件。

5. 2004-2005 年，粮食署的领导向其理事会、捐助方和管理层推出了一系列旨在**改进财务报告的质量和及时性的举措**。这些管理优先事项包括以下方面：

- 全世界范围扩大粮食署(WFP)机构资源规划(ERP)的业务能力(俗称 WFP 信息网和全球系统，或 WINGS，随后在升级后称为 WINGS II)；

- 投资人力资源，在实地补充了 19 名国际和 17 名国家财务官员(分别增加 61%和 68%)和 5 名财务分析员，以支持业务流程审查后产生的新的业务模式；
- 用月结账报告软件包培训财务管理方面的管理人员和培训 WFP 业务和财务流程的财务人员，特别是在实地办事处；
- 培训新任命的国别办事处主任，重点放在其对内部监控和有效财务管理的责任；
- 与来自总部、地区局和国别办事处的高级财务官员举办讲习班，讨论财务管理方面的战略问题，并厘清作用和责任；
- 举办地区局年度讲习班，请国别办事处的财务官员参加，以便为两年期财务账目截止做准备，推出新的举措，审查审计意见的后续工作和为 WINGS 提供预先培训；
- 印发综合财务手册，就财务政策和程序提供明确的指导，同时，WINGS 则制作关于项目的管理和财务实施情况的报告；
- 制定新的外汇战略，以便在对粮食署所面临的风险的分析的基础上减少风险；
- 改组财务职能，更加突出成本分析和内部监控。

## B. 会计标准的选择：坚定的积极立场

6. 2005 年 1 月，粮食署外部审计员认为，**粮食署已经提供了 IAS/IFRS 或 IPSAS 所要求的几乎完整的一套财务报表**。外部审计员向理事会提交了财务报告标准报告，其中外部审计员鼓励粮食署理事会接受普遍公认的国际会计标准，之后，执行主任设立了一个**指导委员会**和一个**专题工作队**，以驾驭过渡朝着这个方向进行。在与外部组织和会计标准专家讨论之后，他们对**可能需要修改的粮食署的条例和细则进行了逐步审查**，以便粮食署全面采用国际会计标准。朝着应计制会计改变是所有现代会计标准的共同要求，其实施会大大有助于实体实施任何这些标准。2007 年，粮食署认识到，其目前的、支持 IPSAS 某些方面的信息网和全球系统使粮食署近年来得以对其财务报告进行了系统的改进，包括应计制的收入确认、按市场价确认投资、按交付原则确认支出和年度财务报告。在这方面，**粮食署已经达到了 IPSAS 准备就绪的先进水平**。

7. 但这来得并不容易：**IPSAS 是以原则为基础的**。粮食署是联合国里第一个实施 IPSAS 的，也是全世界第一批实施组织中的一个，**其 IPSAS 团队经常不得不在机构间工作队讨论和公布任何指导原则之前就要起草许多政策**。一些非常难起草的政策包括：库存的资本化，归入支出和衡量问题，财务手段，实物服务，财产、固定资产和设备，无形资产，和尤其是，岁入的确认——鉴于粮食署和私营部门之间有很大的差别，这是特别困难的，但这也要评估基于会费的组织和国家

的情况。将以前 UNSAS 达标的财务报表同目前 IPSAS 达标的财务报表作一比较，就能大致了解会计政策方面所面临的冲击和困难。

8. 粮食署对于全系统范围工作队和专题工作队的支助工作的态度是全面积极参与和坚决向前推进，如有必要的话，甚至走在工作队前面，就像培训材料的情况那样(粮食署对于延误的行政协调会的培训包不是靠等，而是自己制作培训材料向前走)。作为先走一步的采用者，粮食署关于 IPSAS 实施工作的看法和经验对于联合国系统各组织是非常实用的。在联合国的讨论还不够成熟无法就所有 IPSAS 问题拿出意见时，管理层就按自己的看法，对这些标准作出与外部审计员的意见一致的解释。在没有 IPSAS 的地方，就用国际财务报告标准(IFRS)。作为“开路先锋”，粮食署不能总是依赖联合国就过渡期间面临的范围广泛的问题提供实际的意见和咨询。实际情况是，其他联合国组织把粮食署作为方向和榜样。粮食署也同其他 IPSAS 的先驱保持联系，如，欧洲委员会、北约和瑞士政府。

9. 2005 年夏季，专题工作队同行政协调会的项目开发组讨论了此事并加快了转向 IPSAS 的步伐，当时，粮食署对这一过渡已经做好准备并摆出先走一步的姿态，准备发挥领头作用。它出了两份基本文件，对其自身的情况提出了自主的深入想法：一个从 2005 年到 2008 年向国际会计标准过渡的暂定时间表和在逐条对照 IPSAS 标准进行差距分析基础上提出的本组织所需要的所有改革的一览表。它们构成了粮食署 IPSAS 项目的骨干内容。执行委员会于 2006 年 6 月批准的业务计划包括：时间框架、阶段性成果、与 WINGS II 项目的协调和估计费用、预算和筹资选择，以使粮食署能以如建议的那样从 2008 年开始实施 IPSAS。

### C. 全面衡量和实现要实施的任务

10. 根据粮食署外部审计员关于两大项目：IPSAS 和 WINGS II 准备情况的报告的摘录，从该组织的年度账目看，遵守国际会计标准所要求的远不止是财务报告的表述方面的修改和改进而已。在业务程序和目的声明(SOPs)方面需要改进，例如，粮食署如何管理和说明资产和负债；和如何对收入和支出做出说明和报告。这些都要求在粮食署的运作结构和财务程序上对业务流程和财务管理进行重大变动，这些都由秘书处在推进中。

11. 如上所述，粮食署在进行许多这样的变革的准备方面比联合国系统其他实体都更充分，因此选择了快车道：从其起点，做了充分的准备，18 个月完成过渡，也许是联合国系统所有组织中最短的达标路线。2006 年，粮食署第一次准备了整套的(UNSA 达标)年度财务报表。这使该组织能够采用年度账目和全审计的做法作为年度财务期的预演，并从 2008 年起变为强制性的要求。这一领域受 IPSAS 的影响最直接，粮食署的财务报告股在应对实施挑战方面发挥了重要作用。粮食署启动了一系列为期 6 个月和 9 个月的“演习”，作为今后 2008 年账目的“IPSAS 达标”部分。

## D. 一个成熟的项目

### 1. 概况

12. 根据委员会 2005 年 11 月的决定，秘书处为会计标准项目制定了全面的工作计划。该计划简要说明了查明和处理因实施 IPSAS 而须修改粮食署条例和细则、会计政策和行政程序的做法。为项目的不同阶段提出了阶段性成就，包括：分析工作、政策和程序修改建议、管理层、外部审计员和委员会核可、制定指导原则和培训总部和实地办事处工作人员。秘书处也编制了实施费用的概算。

### 2. 管治

13. 过渡的管治最初设想为一个相对较小的团队(4 名财务顾问、1 名项目管理顾问、1 名其他方面顾问、两名财务工作人员和 4 名其他人员)，在一位全职项目经理领导下工作，向首席财务官报告，该财务官也负责 WINGS II 项目，因此能监测 WINGS II/IPSAS 的协同增效情况。2007 年，设立了“项目管治委员会”，向 IPSAS 项目提供高级别的监督、指导和咨询。为落实内部审计建议和风险评估，在项目工作人员中又增加了一名变革管理协调员和一名项目管理协调员。此举减少了对顾问的依赖，提高了通信和培训的稳定性和监测和更新预算和工作计划方面的稳定性。

### 3. 筹资

14. 粮食署由于更新了财务管理文化很快(2005 年 9 月)便能为以下方面编制详细的成本概算和预算计划要求：

- 通晓以下领域的技术专门知识：
  - 一. 向国际会计标准过渡；
  - 二. 本组织工作流程的变动；
  - 三. 资产管理；和
  - 四. 制定政策、程序和指导手册。
- 为实施新的政策和程序旅行和培训(讲习班等)；
- 对规划和组织流程进行大量审查，并制定政策和程序指南。

15. 为项目筹资的第一步是查明通过内部消化额外的费用而可节省开支的地方。第二步是寻求与已经存在的、相关的项目的协同。第三步就是寻找新形式的资金来源。

16. 2006 年 6 月，委员会授权从方案支助和行政额度中拨款 370 万美元，以支付 2008 年财政期及时引进 IPSAS 的为期两年的费用。两年后，对项目开支的追溯性分析突出表明总体开支水平与计划的数额相似，说明工作人员费用(受联合国共同制度所支配)的预算不足被大部分其他项目，尤其是旅差费的节省所弥

补。在整个项目期，顾问的费用保持在 30 万美元的特低水平，而预计是 50 万美元——其本身与其他一些组织比较也是相对较低的。

#### 4. 人力资源

17. 项目计划规定要建立一个敬业的团队在粮食署工作人员的配合下实施会计标准项目，在其主管和负责的领域提供相关的专门知识。物色到了一名项目经理来领导项目，吸收了内部专门人才、编内专家并专门招聘了顾问以确保粮食署有能力向 IPSAS 成功过渡。但人员配备碰到了困难：当项目在 2006 年开始聘用 IPSAS 领域的编内专家时，几乎一个都没找到。许多会计师是国际财务报告标准或新西兰或澳大利亚标准的专家，但在 IPSAS 实施方面几乎没什么经验。只有那些曾在经合发组织和欧委会等先驱组织工作的人才会有 IPSAS 经验。此外，许多顾问只有 IPSAS 的理论经验，但没有实践经验。最后，项目经理选择了聘用专业会计师并给他们必要的时间熟悉 IPSAS，在他们身上投资，以便随着时间的推移，他们能掌握实施 IPSAS 的专门知识。

#### 5. 内容和可交付成果

18. 该团队制定了全面的实施文件以指导业务用户和系统开发者，其内容覆盖所有 IPSAS 和 IPSAS 征求意见稿，包括新的会计要求和实务草案，从 2008 年 1 月 1 日起粮食署财务报表的编制便以此为依据。会计各个领域的详细的实施计划将实施文件与实际采用 IPSAS 联系起来，包括为库存、员工福利、以及财产、固定资产和设备及按 IPSAS 标准的岁入的核算，确定 2008 年 1 月 1 日的期初余额。将为业务单位和财务专业人员编制一份实施手册。

### E. 一个有抱负的组织：宣传、培训和变革管理

#### 1. 宣传和培训支持

19. 作为宣传计划的一部分，粮食署建立了一个 IPSAS 过渡专题特别网页，并另外制作了关于该主题的从 2006 年到 2008 年的“进展报告”系列共 6 份，对所有过去和即将到来的决定的相关资料做了解释或建议，提交委员会供参考、审议或批准，从而使委员会充分知情、胸有抱负并为顺利推进过渡进程积极行动。

20. 粮食署工作人员使用频繁的 IPSAS 项目互联网网页提供关于以下方面的资料：联合国会计标准、国际会计标准、国际公共部门会计标准及其采用过程。对于用户检索 IPSAS 资料或指南，它是一站式信息来源。作为宣传战略的一部分，向财务官员及其他工作人员分发了半月刊简报，主要是向实地工作人员通报项目的进展情况。具有 IPSAS 项目在其他组织实施经验的 IPSAS 专家和财务专家为粮食署的工作人员举办讲习班，使他们熟悉 IPSAS 实施工作的性质。在 2006 年下半年和 2007 年年初，在所有地区办事处都举办了讲习班，向地区主任、国别办事处主任和财务官员简要介绍 IPSAS 的实施活动和对粮食署的主要影响。随着 IPSAS 达标进程的到来，安排了更多的培训讲习班和培训班。



21. 同样，有必要维持信息向最高管理层、中级管理层和工作人员的流动并得到反馈，以便提高认识和形成支持。IPSAS 实施团队采用了组织宣传和培训战略，以确保在粮食署内部 IPSAS 的认识和知识有广泛的覆盖面。这项工作与 WINGS II 和人力资源司培训股进行了协调，以确保效率和规模经济效益。2008 年初，在总部和实地办事处的定期 IPSAS 培训已经培训了 1,400 名工作人员。2008 年一整年将为委员会成员、和联合国工作组和活动的参加者等利益攸关方开办复习课程。与纽约 IPSAS 工作队的协调在继续进行，编制了适用联合国的应计制会计专题培训材料，但尚未出版，或尚不可用。

22. 培训、宣传、讨论、讲习班、会议和工作组，这些合在一起需要大量的时间，才能把人们的行为从 UNSAS 转变为 IPSAS，并且，IPSAS 被认为是(事实上也是)更难、要求更高。因此，转变行为，尤其是那些“不信者”的行为，是极困难的，需要使用各种手段。

## 2. 与执行委员会保持“一致”

23. 粮食署就 IPSAS 项目与其由联合国和粮农组织 36 个成员国和捐助国和接受国组成的执行委员会建立并保持了密切的联络关系。尽管执行委员会成员多样，从 2005 年到 2009 年，外部审计员和粮食署秘书处就各自的作用提出了各种报告，为委员会演了“二重奏”。对向国际会计标准过渡问题提出了相近的看法，这样就创造了信任的气氛，在情况的每一阶段对风险、所提的建议和预期效益作了解释。在行政和财务领域提高并保持这种兴趣和支持——往往被认为对成员国代表吸引力较小——是一个重大成就。对于相对于以往按联合国财务标准编制的、使用预算财务报告格式的财务报表来说，关于新的 IPSAS 达标的财务报表的易懂程度问题有人表示关切。这类问题通过不断进行的讨论、吹风会、非正式磋商、财务问题研讨会和客座专家讲座等活动来解决。

24. 还通过不同方式与立法机关(执行委员会)进行沟通，包括上文提到的 6 份进展报告的特别系列。这尤其为加强财务行政管理争取到了一些职位的最初的资金，以及此后的相对直截了当的 IPSAS 和 WINGS 的资金，从而使各团队无需浪费精力在筹措资金上，而能专心致志于与项目有关的实质性活动。结果，执行委员会核可了所建议的走向 IPSAS 的各个步骤。然而，获得资金还是比改变管理层和工作人员根深蒂固的工作和管理流程要容易。这在粮食署，就像在其它组织一样，十分困难。

## F. 在网络中的一个项目

### 1. 机构伙伴关系

25. 粮食署从来不是孤立地工作的。就像其在内部组织了提高思想认识和培训活动一样，它也非常愿意最大限度地利用与现有的外部合作伙伴的有利的联系。

26. 其中，第一个伙伴是来自联合王国国家统计局的粮食署外部审计员，他很快就被证明是采用国际公认的会计标准的推动力量，特别是在他就这个主题提出的供执行委员会审议的报告中。<sup>105</sup> 外部审计员和粮食署执行主任经常在各自的报告中强调他们的宝贵合作，直至 2009 年他们自豪地分享了实现 IPSAS 达标的 2008 年第一套财务报表的荣誉，并以外部审计员毫无保留的意见将这些财务报表提交执行委员会，而且，在下一个财政期又重复了这一情况。检查员认为有必要提到，除了外部审计员在当地的参与外，英国统计局在关于 IPSAS 的应用的教育和信息方面做了巨大的努力，包括从该局网站 [www.nao.org.uk](http://www.nao.org.uk) 下载的两份重要、详细的“指南”：

- IPSAS 达标指南，提供了全面的、一步一步走的核对清单，以确保账目符合标准的要求；
- 题为“IPSAS——为审计作准备”，专门为协助国际组织而编制的，以帮助它们理解为支持针对 IPSAS 要求的无保留的审计意见，外部审计员所要求的是什么。在前言中，英国统计局声称，“本指南阐明了外部审计员所要求的情况和需要管理层提供的证据；并举例说明了可能出现并需避免的审计争议和问题。”

27. 另一个重要的机构伙伴是**审计委员会(AC)**，据其 2009 年发表的年度报告，“投入了相当多的时间和注意力监督这一具有挑战性的项目。在每一次会议上，都审查实施计划和研究潜在的障碍，包括项目主要人员的变动。委员会指出了关键的阶段性成果(2008 年 6 月和 9 月的“演习”)，评估管理所产生的结果，并就英国统计局和内部审计办公室独立提出的进展情况提出报告。就如何有效对付所遇到的障碍提出意见，并强化管理层对项目的承诺。委员会的看法和咨询意见均被转告管理层。在实施过程中和讨论财务报表草稿最后一稿时，委员会提出修改建议并审议管理层的反应。”

28. 如上所述，粮食署由于积极参加专题工作队和相关的罗马“重点组”，在与联合国系统其它机构的互动方面发挥了超过其本身的作用。检查员再次强调，平心而论，粮食署特别是通过其机构财务文化，也许是准备最充分的组织——此说并无意贬低其在这一成功过渡中的功劳。<sup>106</sup>

## 2. 内部伙伴关系

29. 随着两个相互关联的项目 IPSAS 和 WINGS II 的协调规划和运行的构想和实施，另一个重要性绝不差的伙伴关系是内部伙伴关系。从一开始，协同增效和持续互动以查明并启动新的改进的业务流程对于避免工作重复或避免遗漏确保

<sup>105</sup> 外部审计员关于世界粮食规划署财务报告标准的报告(WFP/EB.1/2005/5-E)。

<sup>106</sup> 见 JIU/REP/2009/7，世界粮食规划署管理和行政审查。

IPSAS 达标的必要环节是至关重要的。但是，为 WINGS II 达到 IPSAS 的要求做准备，对于规模不大的粮食署 IPSAS 项目团队来说是更高水平的要求。

30. 伙伴关系不仅涉及机构伙伴，而且，同样重要的是，秘书处的各组成部分。要在改善本组织的管理这一压倒一切的共同目标下，互相尊重，互相协作，在 IPSAS 和 ERP 项目上发挥各自独特而又互相协同的作用。在这种情况下，不应分主次、不应有竞争和混乱，要为有系统的不断发展扫清道路。对于所有用户和工作受到业务流程变化影响的工作人员来说也是这样。

## G. 法律框架和会计政策

31. 项目团队查明了由于实施 IPSAS 而需要修改的总则、一般规则和财务条例。这一关于修改的初步评估受到重新评价，贯穿项目始终。影响到总则的主要修改是向年度财务报告的转变。没有找到需要委员会批准的其它会计政策修改。在这方面，粮食署的例子可说是特别有利的，因为，除了这一修改是例外，如此重大的过渡进程的一些资金在法律上就大部分在行政首长手中了。

32. 从 2005 年起，粮食署就不断对其会计政策进行审查并作了修改，从而改进了财务报告的标准。例如，修改了收入确认政策，从现金改为应计收支，和修改了粮食署工作人员退休后健康保险负债的确认等。

33. 与以往的标准(UNSA)的主要不同包括：财产、固定资产和设备(PPE)的资本化，库存的记录，员工福利的记录和收入的确认。但是，IPSAS 改革是一个持续的过程：在 2008 年 IPSAS 达标账目期初余额日之后几乎一年后，项目团队仍认为 2008 年是“过渡年”，言下之意，仍有进一步前进的余地。

## H. 最后情况，过渡带来的风险和红利

34. 2008 年 6 月，在资源允许的情况下，应保持 IPSAS 实施团队的能力，至少到 2009 年初 WINGS II 项目运转和 2009 年 6 月第一份 IPSAS 达标的财务报表提交委员会批准时。预计，IPSAS 实施将于 2009 年 6 月完成，然后，项目生成的能力在顾及资源制约因素的情况下尽可能纳入主流。

35. **仍然存在的主要挑战包括：**库存会计，PPE 的确认和完整性，岁入的确认和其它会计政策，与在实地由粮食署以外的组织管理的工作人员有关的员工福利的计算，无形资产的查实和管理，以及预算调节等。各种——内部的和外部的——利益攸关方的风险的**许多连带风险**，和 IPSAS 委员会的风险，都得到了评估并要加以管理。最大的紧张和压力关系到以下方面：高级管理层的支持，IPSAS 达标的 ERP 系统的存在情况，维持工作人员的 IPSAS 的能力和知识，理事会的支持，与外部审计员的有效沟通，有效的宣传、培训和专题工作对的参与等。这一项目所在的机构已经十分重视所有这些因素，并且已是达标整整一年的时候，**这些情况表明项目是，并且仍然是多么脆弱**，这要到每个人都习惯了自己承担的新

角色为止。在第六份也是最后一份进展报告中提出的追溯性风险分析的结论是：“挑战包括：愿意投身于一个短期项目的合格人员稀少，实施的时间紧，缺乏专门的培训材料，以及在项目初期阶段缺乏内部能力。”<sup>107</sup>

36. 换言之，主要挑战是：不断给理事机关吹风，与内部利益攸关方打交道，与外部审计员沟通，处理与内部审计员的意见分歧，处理机构间专题工作队内部关于会计标准的困难和意见分歧，和仍然继续实施下去。为消除分歧和试图提出形形色色的解决办法和风险缓解办法花费了无数的时间。

37. 粮食署及其外部审计员有理由为其成就自豪：实现了 IPSAS 达标和 2009 年 6 月关于这一主题的小册子，标题是：“**粮食署引领道路：提高联合国系统会计实务的信誉和透明度——粮食署 2008 年 IPSAS 达标的财务报表一瞥**”，而外部审计员为 2010 年 2 月执行委员会会议编写的关于 IPSAS 红利的报告的小标题是：“加强财务管理”<sup>108</sup>。报告没有把 WINGS II 和 IPSAS 项目的成功看作是目的，而是顾名思义，建议利用其给财务报告带来的好处，以便：

- 更经常地向执行主任和高级管理层通报情况，包括关于财务管理风险或利益的主要领域的情况，以提高和集中其在机构层面的监测职能和知情决策；
- 报告和衡量财务业绩；
- 改进战略目标、资源和成果之间的联系；
- 作为高级管理团队就财务业绩形成机构的共识。

<sup>107</sup> 关于 IPSAS 实施情况的第六份进展报告(WFP/EB.A/2008/6-G/1)，第 31 段。

<sup>108</sup> 外部审计员关于 IPSAS 红利：加强财务管理的报告(WFP/EB.1/2010/6-E/1)。

## 附件五

关于联检组建议有待各参加组织采取的行动一览表 JIU/REP/2010/6

预期影响	联合国、其基金和方案													专门机构和原子能机构												
	行政协调会*	联合国**	贸发会议	毒品和犯罪办	环境署	人居署	难民署	近东救济工程处	开发计划署	人口活动基金	儿童基金	粮食署	项目厅	劳工组织	粮农组织	教科文组织	民航组织	卫生组织	邮政	电联	气象组织	海事组织	知识产权组织	工发组织	世界旅游组织	原子能机构
报告	供行动	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
	供参考	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	建议 1		L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L
	建议 2		L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L
	建议 3		E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E

图例：L： 供立法机构作决定的建议

E： 供行政首长采取行动的建議(\*在行政协调会则由行政协调会主席)

： 无需该组织采取行动的建議

预定影响： a： 强化问责 b： 推广最佳做法 c： 加强协调与合作 d： 加强监控和遵守 e： 提高效率 f： 节省大量资金 g： 提高效率 o： 其他

\*\* 包括 ST/SGB/2002/11 中所列所有实体，但贸发会议、毒品和犯罪办、环境署、人居署、难民署、近东救济工程处除外。