

联合国 大会



Distr.
GENERAL

A/48/530
29 October 1993
CHINESE
ORIGINAL: ENGLISH

第四十八届会议
议程项目120

财务报告和审定财务报表以及审计委员会的报告

会计标准

秘书长的报告

一、导 言

1. 大会第四十七届会议审议了按照大会1991年12月20日第46/445号决定的要求提出的关于制订联合国系统共同会计标准的进度报告(A/47/443)。这份报告总结了1991年和1992年在组织内部就共同会计标准所做的工作,列出了今后行动的计划,并简单说明了当时标准草案的特征。

2. 大会1992年12月22日第47/449号决定“注意到秘书长关于会计标准的报告,请秘书长和联合国各规划署和联合国系统各组织的行政首长,按照大会1991年12月20日第46/445号决定,完成他们制订联合国系统各组织共同会计标准的工作,并在编制1993年12月31日终了期间的财务报表时考虑到这些标准,并请秘书长就此向大会第四十八届会议提出报告”。本报告就是按照这项决定结尾部分的请求提出的。

二、1992和1993年的行动

3. 行政问题(财务和预算)协商委员会(行政协商会(财预))设立的会计标准工

作队,在秘书长上次报告所述的会议之后又举行了两次会议。这两次会议在1992年12月和1993年6月举行。会议的目的是给标准草案增添新的规定,对现有规定进行批判性审查,和处理为完成案文所需的其他任务。工作队的这些任务得到联合国、各专门机构和国际原子能机构外聘审计团技术小组的协助,随着工作进展技术小组提供意见并参加联合讨论。行政协商会(财预)1993年8月30日至9月3日举行的会议审查了通过这一过程编写的最后草案。除了少数修正案外,行政协商会(财预)对案文表示满意。外聘审计团参加了会议,并通过其代表指出,它认为修正案文是联合国系统一套健全的会计标准。

三、共同标准

4. 经行政协调委员会(行政协调会)通过的标准案文载于本报告附件,供大会注意。预计这些标准还将按照每一情况适用的程序提交本系统其他组织的理事机构。

5. 如案文中所述,这些标准应当适用于整个联合国系统。主要目的是为本系统的会计和财务报告提供一个反映普遍接受的会计标准的构架,同时考虑到本系统的具体特点和需要;和促进各组织间一致的会计和财务报告实践。这些标准连同各组织的财务条例及其立法机构的有关决定,构成每一组织会计政策的基础,从而指导其在有实质重要性的所有事项上的会计实践。

6. 这些标准基本上是根据国际会计标准委员会所颁布的标准。此外还咨商了其他权威来源,包括公共部门关于会计标准的专业机构的建议。共同标准同国际会计标准委员会的标准有些差异,主要原因是该委员会的标准旨在应付私营部门的需要,因此有些重点集中在诸如利润、税务和股东持有的资产之类项目上,对联合国系统各组织意义不大。出现差异的另一个理由是,共同标准必须应付本系统的特殊需要,例如对从不同种类来源收到的收入和支出作出精算的需要。

四、有关共同标准的问题

7. 在制订共同标准时审议的一个主要问题是,在选择会计政策和(或)公布方法方面留给个别组织多少活动余地。在这个主题上审计团的意见大致与行政协商会(财预)相同,即共同标准应当作出尽可能明确的指导,这表示在所有可行的情况下作出指示性规定。为适用这项原则,共同标准设立了规范,其中有些会导致现行会计政策和实践的重大变化。如果由于个别组织立法机构的决定而偏离共同标准,该组织应在财务报表中提请注意每一个这种情况。

8. 在共同标准方面审议的另一个问题是这些标准对各组织财务报告和报表的影响。共同标准预期会影响这些文件的实质和内容,但是人们认识到这一点本身并不必然导致这种文件的一般编列方式有更大的可比性。行政协商会(财预)认为这种可比性是对共同标准的重要补充,并同意应当作为优先事项力求实现这一目标。它把这一任务交给财务报表工作队,该工作队将开放给所有愿意参与的组织的会计专门人员参加。该工作队预定于1994年中期举行第一次会议,到那时行政协商会(财预)应已核准工作队的准确任务确定。

9. 在共同标准方面审议的第三个问题是今后发展问题。审议团建议应把通过的案文视为“活的文件”,应参照需要和情况的变化加以审查、扩充和修正。行政协商会(财预)赞同这一办法。它注意到会计标准工作队已经记下几个主题需要在以后阶段进一步研究,而审计团这方面则表示它将在今后审计过程中协助澄清这些主题。它计划一旦各组织对适用现有案文取得足够经验,就立即开始共同标准的下一阶段制订工作。这可以参考国际会计标准委员会的最新标准,以及预期最高审计机关国际组织的会计标准委员会和其他权威机构将要发表的关于技术主题的有关说明。

五、共同标准的适用

10. 预期本系统各组织会按照大会要求,在编制1993年12月31日终了期间的财务报表时考虑到共同标准。

11. 虽然共同标准的使用将会毫不迟延地立即开始,但是要请大会注意审计团的看法,也是行政协商会(财预)的看法,即全面采用共同案文的过程大概需要几年时间。这不仅是因为若干情况下必须对财务实践、程序和制度作出改变,而且是因为几个组织的理事机构将必须考虑改变财务政策和(或)修正财务条例。

六、结论

12. 秘书长认为,附件所载的共同会计标准是对大会关于此事所提要求的积极反应,也是联合国系统的一项重大进展。他高兴地注意到案文的专业质量、本系统各组织在起草案文时表现的合作精神、和各组织愿意考虑改变。

13. 秘书长还高兴地注意到外聘审计团的积极关心,审计团的建议对于取得行政协调会和审计团本身能够同意的结果作出了重大贡献。

14. 请大会注意到共同标准和各组织适用和发展共同标准的计划。

附 件

联合国系统的会计标准

序 言

本文件中所列各项组织间共同会计标准业经行政协调委员会(行政协调会)根据联合国大会1991年12月20日第46/445号决定的要求核定,该项决定请秘书长“拟出一套会计标准,以便在联合国系统共同适用”。这些标准已在行政协调会的行政问题协商委员会(行政协商会)主持下,由全系统各组织的会计专家与联合国、各专门机构和国际原子能机构的外聘审计团协商后拟定,以便提交大会第四十八届会议。

这些标准的主要目的是为联合国系统的会计和财务汇报工作提供一个框架,一面反映普遍接受的会计原则,同时考虑到本系统的具体特点和需要。另一个目标是促进各组织之间一致的会计和财务汇报办法。

这些目标基本上是因为各国政府和各组织的其它其它捐助者必须能够判断它们所提供的资源的使用方式,而每个组织的管理当局则必须能够显示它对这种资源已克尽其管理和会计的责任。

按照这些标准,会计和财务汇报工作应该除了别的以外,帮助有关方面:

- (一) 确保以一贯和透明方式处理并公布财务事项;
- (二) 审查财政状况及其逐渐演变;
- (三) 核查收入的来源和使用方式;
- (四) 评判核定预算项下的财政绩效。

行政协调会的意思是这些标准应在整个系统实施。这些标准,与各组织的财务条例及其立法当局的有关决定结合起来,应构成每个组织的会计政策的基础,并在具有实质重要性的一切事项上作为其会计办法的指南。

各组织由于任务差别很大,它们的结构和业务方法也极不相同。它们的立法当局对各自工作的方针和进行方式以及有关的财务安排,有最后决定的责任。在这种

情况下,所通过的条例、细则和决定有时候可能与这些标准所示范的共同办法有差异之处。行政协调会在这些标准中附带规定在各该组织的财务报表内应提请注意任何这样差异之处。

联合国系统的会计标准

目 录

	<u>段 次</u>
前言	1 - 3
一般准则	4 - 6
财务报表	7 - 22
货币问题	23 - 27
收入和支出	28 - 41
资产和负债	42 - 54

附录：制定联合国系统会计标准时所参照的国际会计标准委员会的会计标准。

前 言

1. 联合国系统各组织同意采用的会计标准大体上是根据国际会计标准委员会所颁布的有关国际会计标准。兹特表示感谢该委员会允许参照其条文(载于附录)。与国际会计标准之间所存在的差异,主要是因为各组织的活动基本上属于非商业性。另一个重要因素是核定的预算在各组织的业务中所占的中心地位,因此必须在预算的范围内集中注意收入和支出的会计工作。

2. 这些标准,由于本身的性质,必须能够随着会计原则的演变以及这一系统本身所出现的新需要而修改、发展和精益求精。因此,这些标准将定期审查,审查程序与制订标准的程序相同。

3. 个别组织认为必须采用与标准中所订者不同的办法时,应在其财务报表所附的重要会计政策说明中透露这种做法的理由。

一般准则

4. 继续经营、一致性和应计制是会计的基本假设,兹将其在联合国系统中的应用情况说明于后。每逢财务报表中遵循会计的基本假设时,不必透露这些假设。如不遵循这些会计的基本假设,则必须透露这一情况并附加理由。

(一) 继续经营-该组织通常视为一个继续经营的机构,也就是说,在可预见的将来继续进行业务。假定该组既然无意也无必要停业或大幅缩减业务规模。

(二) 一致性-假定一个财政期间与另一个财政期间的会计政策是一致的。

(三) 应计制-每一财政期间收入应计会计制是指收入按应收到日期、而非按实收日期记帐。每一财政期间支出应计制是指各项费用按产生义务或承担债务日期,而非按支付款项日期记帐。

5. 谨慎、实质重于形式及重要性,均在下文加以说明,此三者应适用于会计政策的选择和应用。

(一) 谨慎-许多财务事项免不了被不明确情况所笼罩。应认识到这一点,而在编制财务报表时采取谨慎态度。但是,谨慎不可作为秘密或暗中设置储备金的理由。

(二) 实质重于形式-财务事项和其他事情都应按照其实质、而非只按其合法形式记帐并呈报。

(三) 重要性-财务报表应透露一切足以影响评估或决定的重要项目,以及所需的一切说明和帮助了解报表的重要资料。

6. 一个组织如有属于商业性的活动,也许应当采用国际会计标准(例如国际会计标准18,关于收入的承认),但在此种情况下,应加以说明。

财务报表

7. 财务报表的目的是提供资料说明有关组织的财务状况和业绩、财务状况的变动以及遵行立法机关和其他当局的情况。一套完整的财务报表应包括：资产负债表；收支表；财政资源变动表（现金流动表或资金来源和用途表）；以及构成报表一部分的附注、其他说明和解释性材料。财务报表也可包括一些附表和根据财务报表得出、衍生自这些报表和希望同这些报表一起阅读的资料。

8. 财务报表应具有必要的质量特性，使所提供的资料对读者有用。四个主要的质量特性为易懂、相关、可靠（准确、中立和完整）、可以作跨时期的比较。倘若遵照主要的质量特性和适当的会计标准，所产生的财务报表通常都会被公认是有关组织财务期间终了时的财务状况、该组织在该财务期间的业务成果及其财务状况变动的真实和合理反映，或者是公允的反映。

9. 在现行标准和关于协调统一财务报表的有关组织间协议的限制下，每一个组织均应采用一种根据其具体情况最能提供资料的报表编列格式。

10. 财务报表应清楚、简明地公布曾采用的一切重大会计政策。

11. 公布曾采用的重大会计政策是财务报表的一个组成部分。这些政策应于一个地方即财务报表的附注中公布，必要时可为个别报表编制互见指引。

12. 资产负债表、收支表和其他报表中错列项目或对项目的不适当处理，其纠正方法不是公布所采用的会计政策，也不是靠提出附注或解释性材料。

13. 特殊项目或前期项目如对财务报表有重大影响，应于公布。汇报这些项目的办法应为：

(一) 调整本期财务报表的期初余额，修正财务报表中列具的往年的对照资料；或

(二) 在本期收支表中单独分列，作为净收入的一部分。

无论用哪一种方法，有关这些项目的公布资料应足以利便对报表中列具的各个期间的数字进行比较。

14. 只在下列情况下才可以改变会计政策：由于主管立法机关通过的决议或根据现行的会计标准（必要时由立法机关赞同），需要采用另一种会计政策，或者如果认为改变会计政策可以更适当地编列财务报表。

15. 如果会计政策的变动对本期有重大影响，或可能对以后各期有重大影响，应公布并数量化变动的效果，同时说明变动的理由。

16. 会计估计数如有变动，应记为有关组织下列时期普通活动的收入或支出：

(一) 如有关变动只影响变动期，记为变动期收入或支出；

(二) 如有关变动影响到变动期或以后各期，则记为两者的收入和支出。

凡作为特殊项目处理的任何项目，其订正估计数也应作为特殊项目列报。

17. 对于或有损益，或财务期间终了后发生的事件，如认为事关重要，不予公布会使财务报表的用户作出正确评价和决定的能力，应在财务报表中公布。如果有公布的必要，应提供下列资料：

(一) 可能影响任何日后成果的或有损益、事件和因素的性质；

(二) 对财务影响的估计，或说明无法作出这种估计。

18. 摊派经常预算的财务报表应对照列明当期的实际支出和预算支出。在汇总一级，收支表以及资产负债表都应列明上期的相关数字。

19. 应列明组织名称、结账日期、财务报表覆盖的时期以及所采用的货币单位。

20. 对于数目金额和项目分类，应以任何必要的额外资料予以补充，使其意义清楚明朗。重要项目不应列入其他项目或用来抵消其他项目，而不分别单独列明这些项目。

21. 有关组织的一切收支，不管资金来源为何，均应报告。对不同资金来源（经常预算、预算外和任何其他来源）实行合并收支的程度，须凭判断解决，要看其有意义和有用的范围而定。

22. 关于有关组织摊派经常预算和适当时关于该组织的其他基金的财政资源变

动表应列为其财务报表的一个组成部分。编制财务报表的每一个时期都应提出财政资源变动表。每一个组织均应采用一种根据其具体情况最能提供资料的编列格式提出这种报表。

货币问题

23. 各组织以最适合其作业条件的一种或数种货币记录帐目和财务报表。一笔交易如果不是使用帐目所用货币,就应在帐目中加以说明,并以帐目的货币反映于财务报表。

24. 以组织所用帐目货币以外其他货币进行的交易记录成帐目所用货币的办法为适用:(一)联合国业务汇率,(二)预算汇率或该组织立法当局核可的其他汇率,或(三)交易当时的实际汇率。联合国业务汇率应作为确定外汇盈亏的基准汇率。

25. 各组织如果签定远期汇兑合约或其他财政文书以避免货币波动而受损失,则应在财务报表中列明未履行合约的价值,以及该等交易计量和汇报所用的标准。

26. 由远期汇兑合约或其他财政文书所引起的汇兑与收入或支出的差异应结清成为收入或支出,或成为有关财政期间内经核可的储备帐户。

27. 资产负债表内汇报那些以帐目货币以外其他货币为单位的款项时:

(一) 金融项目(所持有的现金以及应收或应付的固定或可确定数额的款项)应使用汇报当日的联合国业务汇率。如果市场汇率的变化使得这些项目与其价值之间差距过大,则可采用下一月份的业务汇率(反映财政期间终了时的市场汇率),但须加以说明;

(二) 按过去费用计量的非金融项目应采用交易当日的联合国业务汇率进行汇报;

(三) 按公允价值计量的非金融项目应采用确定其价值的汇报日当时生效的联合国业务汇率进行汇报。

收入和支出

(a) 收入

28. 联合国系统内某一财政期间的收入定义为该期间收到或应计的，使原有净资产增加的现金或现金等价物。各组织收入的主要形式包括：

(一) 下列类别的摊款：

- 经常预算，
- 特别帐户；

(二) 下列类别认捐的自愿捐献：

- 现金，
- 实物；

(三) 为特定活动提供经费而在信托基金和其他安排下收到的自愿捐献；

(四) 在政府间安排下收到的捐献；

(五) 杂项收入和来自那些有收益的活动的收入。

29. 由摊款所得的收入自应付日期开始即成为缴款者的法律债务。因此，这种收入自该日期起就应加以核算。但为了财务管理谨慎起见，可酌情对此种收入收取时日的拖延作出规定。

30. 正式认捐的自愿捐献是为捐助者诚意地对有关期间和/或方案所作的承诺。这种收入应在该期间内加以核算。但为了财务管理谨慎起见，可酌情对如此核算的收入不一定收取得到的情况作出规定。若经判定认捐的款项收取不到，则须采取注销行动。另一个办法是，此种收入只在收到资金时才加以核算。

31. 实物形式的自愿捐助，如果组织业务的性质上有需要，应记录在帐簿帐册中。情况需要时，实物捐助应在财务报表的说明中加以解释。此种捐助应按捐助者的估价，公平市价，或预算价值之中有关组织认为最适当者计价。计价的基础

应予说明。实物自愿捐助作为收入和支出的记录应同时进行。

32. 为特定活动收到的自愿捐款是活动进行之前收到，作为信托金保存的款项。这种捐款收到时才予记录。

33. 杂项收入在联合国系统内定义为不属于下列情况的收入：(一) 摊款或自愿捐款的价值，和(二)根据有关组织的财务条例和细则可予排除的其他收入项目。杂项收入通常包括银行和投资利息以及出版和服务方面的收入。杂项收入应按应计制记录。

(b) 支出

34. 某一财政期间的支出是付出的款项和该期间经费/ 拨款所存在有效未清偿债务额的总和。各组织支出的主要类别如下：(一) 各组织财务条例管理范围内摊派的经常或特殊预算下的支出，和(二)自愿捐助项下的支出，这部分可由有关组织的财务条例管理，亦可由条例之下另外制订的细则管理。

35. 债务是支用当前财政期间的资源，要求当前或未来期间付款而订购货品，签订合约，接受服务，和进行其他交易的款额。摊派的经常或特殊预算下的债务保持的期间由有关组织的财务条例规定。自愿捐款下的债务可保持同一期间或直到清偿或撤消为止。

36. 债务可在有关财政期间内按照原先适用的同一规则增长。在有效期间内，债务应随着对有关组织资源支取额的减少而立即减少，随着这种支取额的消失而立即撤消。在上述情况下，帐目应按有关组织的财务条例和细则加以调整。

37. 财政期间终了时未能清偿，仍旧作为有关组织资源应支付额的债务，若有关条例或细则许可，应继续保持，计为帐目中的债务。其余一切未清偿债务均应撤消。根据有关条例或细则规定的时间限制应予撤消的债务如果仍然是有效的付款要求，则应作为当前财政期间资源下的新债务。

38. 未来财政期间承付的款项应记录在有关组织的帐目内，并在财务报表的说

明中解释。此种承付款项的支付应记录为延后的支出。

39. 非消耗性设备, 家具和车辆的费用应记为采购项下的支出。

40. 亏损是支出定义范围内可能在有关组织正常活动过程中产生的其他支出项目。亏损可包括现金, 存货或其他资产的损失或被窃, 与其他的支出性质并无不同。

41. 转移至储备帐户的款项应充分报明。

资产和负债

42. 资产、负债以及资金余额和储备是衡量各组织财务状况直接有关的要素。它们的定义如下：

(一) 资产是有关组织基于以往事件拥有或应收的资源。

(二) 负债是有关组织源自以往事件的本期债务，是项债务的清算预期会导致有关组织资源的外流。

(三) 资金余额和储备是有关组织资产与负债之间的差额。

43. 财务报表列具的资产或负债数额不得因另一项负债或资产的减少而扣减，除非有合法的抵消权存在，而冲销额代表着资产实现或债务清算的预期结果。

44. 资产负债表反映出有关组织在某时某刻的财务状况。下列各段列明资产负债表应公布资料。

(a) 资产

45. 除其他外，应于公布的资产包括下列各项。应按流动资金数额由大至小顺序排列，并说明任何有关所有权的限制：

(一) 现金，包括手头现金、银行往来帐户和活期帐户及定期存款。凡持有任何不可兑换货币，其数额应单独分列；

(二) 有价证券。如有价证券的市场价值与财务报表所列帐面价值不同，应于公布；

(三) 应收帐款，包括尚未收到的会费、基金间应收帐款和预付款、其他帐户的借方余额和预付款。应在资产负债表或附表中公布本期未收到的会费、拖欠的会费和分期交付的会费，应按会员国详细分列；

(四) 土地和建筑物。应公布这种物业财产的价值，其估值方法(成本、估价或名义法)应清楚说明。

46. 非消耗性设备、家具和汽车的库存价值应于公布,其估值方法(成本或估价法)应于财务报表的附注中清楚说明。

47. 凡跨越一个以上财政时期的建筑或长期性重大购置,其成本费用应于分立帐累计公布。业务活动的资金来源应分开单独公布。建筑或购置一经完成,应按最后成本费用登账,如有任何未清偿的资金债务,应分开单独列明。

48. 应分开单独公布购置土地或建筑物的承诺额和承付时间。

(b) 负债

49. 除其他外,应于公布的负债包括下列各项。应按到期先后次序由近及远排列,任何有关担保抵押也应公布。

- (一) 预先收到的会费付款;
- (二) 银行贷款和透支;
- (三) 未清偿债务;
- (四) 基金间应付帐款和借款;
- (五) 其他应付帐款、贷方余额和应计开支;
- (六) 其他基金和专账;
- (七) 其他一年后应偿还贷款。

50. 如有任何担保借款或无担保借款,应单独分列,并应编列有关利率和偿还条件的总表。

(c) 资金余额和储备

51. 除其他外,资金余额和储备包括下列各项:

- (一) 盈余或赤字;
- (二) 周转金;
- (三) 土地和建筑物资本基金;

(四) 其他储备。

52. 每一个资本基金和储备帐户的性质、设置基金帐户的权力、核定数额、资金来源及各笔组成资金的流动情况,均应分开单独公布。

53. 任何累计盈余或赤字的数值应分开单独公布。对于摊派经常预算下的余额,其公布方式应当能够使有关组织财务报表的用户明确知道,按照关于交还余额的财务条例的规定,实际上可以分配的数额有多少。

54. 应按有关组织财务政策所规定的范围,在帐目中列明服务终了福利金(和退休后福利金)方面的负债。如果帐目没有充分列明这种负债,应在财务报表附注中予以适当公布,尽可能列出估计负债的数量总额。

附 录

制订联合国系统会计标准时参考的 国际会计标准委员会会计标准

编制和提出财务报表的框架

- IAS 1 公布会计政策
- IAS 5 财务报表应于公布的资料
- IAS 7 财务状况变动表
- IAS 8 特殊和前期项目以及会计政策的变动
- IAS 10 结帐日后发生的意外支出和事件
- IAS 13 本期资产和本期负债编列格式
- IAS 16 财产、工厂和设备会计
- IAS 17 租赁会计
- IAS 18 收入认列
- IAS 21 外汇汇率变动影响的会计处理
- IAS 27 合并财务报表和投资于附属公司的会计处理
- E 44 外汇汇率变动的影响(征求意见稿)

— — — — —