联合国 A/61/826

大 会

Distr.: General
29 March 2007
Chinese
Original: English

第六十一届会议

议程项目 117

2006-2007 两年期方案预算

联合国秘书处实行成本核算原则的可行性

秘书长的报告

摘要

大会第 59/275 号决议要求秘书长就联合国秘书处实行成本核算原则的可行性提出报告，本报告是应此要求提交的。

本报告探讨了在秘书处采用各种成本核算办法的途径。本报告还论述了成本核算的财务管理大框架，包括管理费用回收的各种机制以及管理通过费用回收机制所得收入的财务框架。

大会不妨注意本报告，并在确定通过实行新的企业资源规划系统所获益处的相对重要性时重新审议这一问题。

07-28880 (C) 110407 110407

一. 导言

1. 大会第 59/275 号决议要求秘书长就联合国秘书处实行成本核算原则的可行性提出报告。秘书长关于实行成本核算制的说明（A/60/714）介绍了在满足这一要求方面的阶段性进展，包括顾问为这项审查所做的技术工作的完成情况。

2. 在顾问们的技术审查结果基础上，本报告探讨了在当前努力为实行企业资源规划系统和采行《国际公共部门会计准则》作准备的背景下实行成本核算原则的可行性。

3. 本报告分别重点讨论了各实务部门和支助服务进行的不同活动。报告认为，广泛应用成本核算办法不仅要进行时间记录和时间成本计算，而且牵涉到以活动为基础的成本计算。报告论述了成本核算的现行方法和做法，并讨论了是否需要对费用回收实行更加标准化的方法的大问题。

二. 成本核算原则的接受度

4. 尽管联合国秘书处没有普遍使用任何成本核算制度，但许多领域采用了相关原则，虽然使用的方法有所不同。其中多数是方案规划、预算和账务厅、各实务部厅、其执行办公室和联合国其他办事处的预算干事“幕后进行的”成本核算工作。在例行进行成本计算的领域，主要是为了对需要预算外资源的非经常预算活动进行收费或主要是事后的费用回收目的。维持和平行动部也采用成本计算来确定新行动的标准设立费用以及军事和警察特遣队的每月费用。建立标准费用还有方便编制预算的目的，因此，计算标准成本的概念已深入人心。

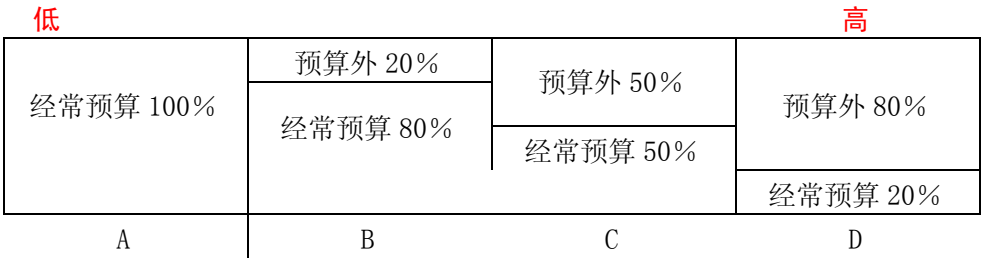
5. 对改进有关活动成本和成果的报告普遍有兴趣。按照成果预算制，许多单位努力改进对照预算项目报告支出的预算执行情况报告与报告产出的方案执行情况报告间的关系。对维持和平行动也有类似的兴趣，希望维和行动按构成部分（政治、安全、治理、人道主义救济、支助）开列费用细目。

6. 在一些情况下，如电信、信息技术服务台支助以及联合国内罗毕办事处的会议服务，也正实行通过事后收费完全回收费用的制度。但秘书长一份较早的报告（A/57/348）认为，没有确凿理由扩大费用回收概念，特别是因为（通过事后收费制度）将资金完全分散化，就需要有额外资金来建立业务储备金。

7. 将事后收费制度完全纳入财务会计制度，各项职能实行自筹资金，建立业务储备金是一个必备条件(见第 31 段)。顾问认为，绝大多数组织不希望财务会计制度与管理会计制度如此紧密地融为一体。对秘书处来说，成本计算可从财务会计制度中提取一些信息，但不必完全与财务会计制度融为一体。成本计算的主要目的是帮助确定不同活动的成本和成果，而不是回收费用，尽管成本计算对回收费用是有用的。

8. 对资金来源的普遍担忧也对收取支助服务收费的可接受度有影响。总的来说，设立单独的预算外方案并为其设立预算外账户的原则，致使这些方案被视为产生“边际”成本[1]的活动，而经常预算则是“固定成本”。[2] 下图列示了研究结果：越是依赖预算外资金，就越有兴趣实行全额费用回收办法。如A和B所示，多数经费由经常预算提供的单位不倾向于依赖费用回收，而那些对预算外资金依赖度大的单位则倾向于这样做。当示例换成严重依赖预算外供资时，全额费用回收则必不可少。

对全额费用回收办法的兴趣



三. 实行成本核算原则的理由

9. 实行成本核算原则的主要理由是可以更好地管理成本和利用时间。此外，可能有其他好处，如：

(a) 增加收取费用的支助服务，如会议服务和信息技术的创收，增收来源于订正价目表，包括间接费用，以及扩大收费范围(见第 25 至 33 段)；

(b) 根据实质性活动和支助活动的实际成本而作出变动，由此节省时间和其他费用。其表现形式可以是：项目终止、会期缩短、报告更简短；

(c) 项目管理因使用成本核算信息而改进；

(d) 供编写预算用的成本信息质量提高；

(e) 这一举措可对本组织带来积极影响，公开展示本组织努力加强问责制和改进成本效益，并可以报告具体受权活动的费用。

10. 也可能带来无形的好处。成本核算和时间记录制度将帮助记录外部不是很了解的某个科所做工作的范围和深度。通过提供每个人在规定期间内的用时摘要，列明工作人员在这段时间内进行的所有项目和方案，有助于人力资源管理业绩评

[1] 英国特许管理会计师公会将‘边际成本’定义为“如果不生产或提供某一单位产品或服务可避免的成本”。

[2] 英国特许管理会计师公会将‘固定成本’定义为“一段时间内，在一定的产品和营业额的限度内，不随活动水平的波动而受影响的成本”。

估讨论。这一制度也可能会详细记录每周的工作时数；因此，可能会第一次提供关于无报酬工作时间的报告。

11. 但是，尽管可以设想对秘书处的所有职能完全实行成本核算原则，但要成功实行这一制度，则需要进行大幅的变革。考虑到成功实行这一制度需要进行重大组织变革，同时又正在采取其他改革举措，如国际公共部门会计准则和新的企业资源规划系统，实现所有预期的益处将是一项棘手的工作。而且，预计这一成本核算和时间记录制度不会受到普遍欢迎，在一些人看来，采用时间记录和报告制度有失过激。顾问预计，会有下列主要反对意见：

(a) 这一制度会被视为具有侵扰性，是对工作人员使用时间方面的正直诚实的质疑；

(b) 这将是在现有的紧张的工作日程之外的额外负担；

(c) 许多工作人员可能工作不止标准的 40 个小时，但成本计算制度将使用基于每周 40 小时的标准按时收费率；

(d) 对所涉净益处有疑问；

(e) 怀疑该制度的用意是计算产量，且最终导致减员。

12. 为了掌握这些新的应用程序，并解释这些新应用程序可能产生的新数据，财务人员，特别是预算官员将需要管理——会计原则和做法方面的培训。采用以时间为基础的成本计算制度将意味着加强和调整目前各预算股的职能，以便它们能够在履行编制和控制预算的职责的同时实施管理会计原则。而且，它们将采用成本核算方法和制度来编制各种报告，向管理层提供信息，使其能更加有效地利用资源和控制成本信息。

13. 而实行成本核算原则而进行的任何变革，也必须与采用《国际公共部门会计准则》和实行企业资源规划系统以及其他正在进行的和预期进行的改革举措引起的平行变革，包括人力资源做法的变革相融合，与内部控制框架和整个组织的风险管理相融合。在缺少专用的变革管理资源的情况下，需要成立一个有效的独立项目管理小组，以便主要负责实施该项目，并管理该项目与其他举措之间的相互关系。

四. 实务部门的成本核算

14. 从秘书处总体来看，工作人员费用开支是本组织最大和最重要的一笔资源。由于秘书处的核心业务是实务部门在项目和方案的框架中完成的，因此，需要在这些领域建立一个记录和核算专业工作人员使用时间的制度，以确定他们的活动和产出。

15. 采用记录时间和核算成本的制度将使本组织能够更好地在战略一级确定资金用途，即活动和产出，并核算成本比，如今在次级方案一级记录成本的制度更为详细。如此将预算数据与产出更好地挂钩后，就可加强成果预算制，推动实现成果管理制。从理论上说，有效地使用工作人员的时间是促进全面提高联合国秘书处的效率和成本效益的一个重要途径。

16. 其他一些性质类似的组织，如世界银行，采取时间记录方法对项目和方案进行成本核算和控制。而且，时间记录和时间成本核算在雇用专业技术人员并收取服务费的企业也很常见。会计、建筑师、审计师、计算机专家、咨询工程师、投资银行家、律师、管理顾问和许多其他专业人员采用时间和支出成本核算方法，维持企业。

17. 但是，这一概念虽已在其他地方经过尝试和考验，但秘书长与顾问们一样，认为在秘书处采用这种制度会面临很大的挑战。记录时间会影响很大一部分工作人员。采取这种制度的一个最大挑战是设法使管理层和工作人员都能接受这种制度：

(a) 需要使管理层信服，在一个非营利环境，也需要这种制度，而且对他们有用。他们将得审查时间纪录报告，并根据提出的成本报告采取行动；

(b) 需要说服广大工作人员，使其认识到严格时间纪律和改善管理信息对提高效率的重要性。

18. 此外，要确定实务部门各项产出和活动的成本，一个要素是它们使用支助服务的情况和产生的其他间接费用。[3] 所有实务部门都需要办公室和一整套支助服务。但是，间接费用的真正使用情况并没有体现在实务部门的产出和活动成本中。根据实际经验，间接费用往往大致相当于专业工作人员的薪金费用（见下文第 34 至 37 段）。

19. 鉴于上述情况，如果要求实务部门进行成本核算，则将需要先对所有的支助服务部门采用成本核算的原则（见下文第 25 至 33 段）。

五. 支助服务成本核算

20. 在许多支助服务领域，已经形成符合每个单位需要的成本核算制度。总部以外的办事处，例如联合国日内瓦办事处，有一个详细的支助服务收费表，其中包括间接费用。[4] 其他分摊费用的实体了解分配间接费用的依据，而且总体而言对采用的方法感到满意。

---

[3] 英国特许管理会计师公会对“间接费用”所下的定义是“无法在经济上确定为某个可出售物件内在的劳动、物资或服务支出”。

[4] 间接费用包括资本支出（代替折旧），但不包括名义租金。

21. 比较而言，顾问们认为在总部扩大成本核算使用面的余地比较大，审查确定支助服务收费率依据的余地也比较大。除了租金、电信和信息技术服务台的收费之外，总部的几乎所有收费，不是根据实际的边际成本收费，就是象征性地收取费用，两者都不计入间接费用。因此，非秘书处的用户使用总部的支助服务实际上得到了补贴。

22. 一些支助部门交付的服务是按时间计算的（例如内部审计、调查、信息系统开发）；另一些要求根据产量计算成本（例如处理一定数量的数据或求职申请所需的平均时间，或邮递信件的平均时间）。但是涉及各种不同职能的大部分支助服务并不是这种情况，包括提供法律咨询、空运作业、收集和传播经济及社会统计数字、清洁服务、采购、保安、出售旅游纪念品。因此，需要根据职能采取不同的成本核算办法和成本计算法。

23. 大部分支助服务将要求混合使用以时间、活动或标准为依据计算成本的做法。与任何成本会计制度一样，为确定成本使用情况而须付出的额外功夫，与从这一信息中可以得到的好处，两者需要有一个平衡。为此需要采取符合常识的务实做法，包括为某些支助职能配置成本，而对另一些成本则确立标准费用，根据实际使用情况收费。

24. 为了加强现有的成本核算做法，将成本核算原则扩大适用于所有支助服务，必须详细审查所有支助服务的成本计算依据是否适当，并评估是否需要包括间接费用。第 25 至 33 段以及第 34 至 37 段对此分别作了进一步的详细阐述。对财务框架的其他改良也值得考虑，包括采用一个强化框架，以确定和批准为回收成本而规定的收费标准，并拟定提案，为回收成本的工作建立适当的财务框架（见下文第 30 至 33 段）。

六. 秘书处内部服务的成本回收

25. 已明确制定财务、管理和权力大框架，但在回收服务费用（或内部收费）方面却尚未制定一贯的政策。成本回收政策是长年来东拼西凑形成的，故在总体上也许并未反映最佳的财务做法。

26. 以下是在成本回收方面采取的现行做法：

(a) 超过预算的信息技术服务费数额较大的，向各部收取。使用综合管理信息系统(综管系统)之外的一个系统进行细致的成本管理；[5]

[5] 为了能够提供资金，在目前和将来继续对信息技术进行投资，信息技术服务部门正力图根据使用情况向各部收取全部服务费用。目前，在两年期初从各部得到的资金配额并不包括持续改善服务的费用，而是根据历史成本计算的。

(b) 电信费每月收取，根据电话使用情况按标准费率收取。目的是确保回收全部费用；[6]

(c) 邮件收发股收取使用外部信差的费用，但是，除了与联合国开发计划署（开发署）和联合国儿童基金会(儿童基金会）[7]分摊的部分费用外，该科自己提供的服务不收费；

(d) 停车场管理股只向代表和代表团收取过夜停车费，向联合国工作人员收取白天的停车费。1994 年 1 月以来没有修改过停车收费标准（而且那时只向联合国工作人员收费）；

(e) 租户的租金是根据联合国秘书处在各地支付的最高租金计算的，认为那就是市价。与上述各例相比，特别是与(d)相比，就显出了收费做法的不一致。

27. 为了对打算开始收费的领域进行管理，也许应该制定一项透明的政策和机制，以确定是否应该回收费用，如何确定收费依据。根据最佳做法，应该对每种服务确定一个标准化的政策和方法，管理内部和外部的定费做法和程序。虽然不宜对秘书处的所有单位采取单一的回收费用政策，但做法应当一致，所适用的原则应当有透明度。这种政策应该确保：

(a) 在核准收费标准方面，有管理控制措施和程序；

(b) 收费标准连贯一致，恰如其分；

(c) 回收的费用不多，不少；

(d) 收费制度使资源得到了最大程度的利用；

(e) 若与外部供应商有竞争，则这种竞争是公平的，即没有交叉补贴的情况。[8]

28. 总的来说，可以考虑在某项内部服务存在市场竞争的情况下，应允许项目主管能够在内部供应商和外部供应商之间作出选择，并且适用回收全额费用的政策。在用户部门没有这种选择，因此必须使用内部服务提供者的情况下，则应免费提供服务，或者采用回收边际成本的政策。但不管怎样，应该保留根据当地因素改变收费政策的选择自由。

29. 对允许收费的职能来说，保证质量和衡量业绩是其财政框架的两大要素。对大部分费用是内部回收或完全自筹资金的服务或职能来说，应该允许方案主管有

[6] 有一笔单独管理的专用资金。目前这笔资金是正数，目的是备抵日后的发展支出。但由于费率缺乏透明度，用户部门并非总是满意。这是纽约实行全额成本回收政策的唯一情况。

[7] 开发署和儿童基金会通过公开求职账户，为邮件收发股的某些员额提供经费。

[8] 交叉补贴会增加会员国的服务费用，并且不公平地限制各部使用外部供应商，而后者或许能提供最合算的服务。

权从本组织内部或外部的任何服务提供者采购服务，以进一步保证质量。这一做法也将加强服务使用部门的问责制，因为他们可以选择如何履行职责，以最合算的方式提供服务，并以最佳方式管理本组织的有限资源。

30. 此外，可以提出的一个问题是，内部收费产生的资金流动是否也必须符合任务规定。预算经费机制以外收到和再分配的资金有可能模糊现有的经费分配，而且可能在技术上导致不符合原先用途的开支（越权），或使某些方案或服务超过规定的费用上限。

31. 采用更为一贯和统一的收费方法可能会使收入增加。为了处理收入和批款之间的潜在冲突，可能需要对有权赚取收入的内部实体制定不同的财务管理框架。这种财务管理框架可以有以下特征：

(a) 对费用回收工作有严格的准则和政策；

(b) 根据费用回收数额多少采用不同的财务制度，[9] 从而控制人员配置表和管理费用的增加：

㈠ 毛额：不能将收入用于支出；

㈡ 净额：根据估计成本减去预测收入拨出支出经费；

㈢ 无经费：收入用作支出，实行自筹资金；

(c) 根据筹资机制提出管理信息要求；

(d) 用奖励手段鼓励管理人员和工作人员有效使用资源；

(e) 制订战略控制框架协定，其中规定目标、衡量产出、责成管理人员负责交付，从而对业绩进行衡量和监测。

32. 按照这种设想，将在实施适当的筹资体制、预算经费和报告机制的同时，商定适当的收费制度，确保由此产生的收入和支出体现会员国的意愿。由此制定的政策将逐步统一贯彻到联合国的所有单位。[10]

33. 对于秘书处现有赚取收入活动的职能，制订适当的财务框架也许有好处。对可以自筹资金的职能来说，制定财务框架可能有助于对提供服务的其他选项进行可能的评估。此外，其他服务也可逐步过渡到这种筹资安排，特别是今后有可能以其他方式提供服务的领域。

---

[9] 净额财务制度和无经费的财务制度需要建立业务准备金（见 A/57/348）。

[10] 除非某个地方有特殊因素存在，需要对政策作出变通；如果这样，则应该明确阐明政策，并得到核准。

七. 间接费用的分配

34. 联合国秘书处的核心活动由维持和平行动部、政治事务部和人道主义事务协调厅等实务部门负责开展。这些实务部门需要办公室和多种支助事务，其中包括产生间接费用的会计事务、档案和记录以及培训、差旅和运输等。

35. 顾问查明目前在间接费用分配方面存在的一个困难，就是发生这类费用并非总是得到人们的理解。目前在绝大多数情况下，总部成本核算不包括间接费用，而且对间接费用的真正数额普遍认识不够。顾问进一步指出，许多外部公司经过很长时间发现，间接费用往往基本上等同于专业人员的薪金费用（一个多世纪以来，这一直是一条经验法则）。因此在总部，非实务部门的支助人员费用和其它部门费用（其中包括电信和信息技术事务司的收费）可能与实务部门专业人员的费用相差不远。

36. 对预算外活动而言，偿还所提供服务的方案支助费用，是联合国从外部用户回收部分成本的机制。顾问认为，按照所提供的百分比，方案额和方案值似乎不足以负担按全额成本回收方式进行审计和单独提交报告所产生的实际费用。假定这类方案支助费用费率只能负担少量费用，那么间接费用必须继续由其它方面承担。

37. 如实行成本核算原则，那么在确定时间记录和其它成本核算制度的标准费用和费率时应该考虑到所有间接费用。

八. 《国际公共部门会计准则》

成本核算

38. 在必须进行改革，以便遵守《国际公共部门会计准则》的情况下，需要对财务管理系统为支持管理决策而提供的信息进行切实审查。在这方面，财务会计和管理会计之间有明显的重要差异。财务账目仅报告相关财务期间（一个或两个历年）的经费和支出情况，不载列一个两年期报告期间到另一个期间的累计项目和方案费用，也不对支出与非财务业绩指标进行比较。管理会计则依据预算和可监测的进展尺度，对项目/方案从制定到完成的整个期间的费用进行跟踪和报告。所涉期间可能是几年。现行会计基础（联合国系统会计准则）通过采用债务会计做法，在许多方面方便提供管理层需要的一些信息。

39. 整个秘书处的管理人员都需要管理会计信息，以便最有效地完成各项工作，特别是管理项目和方案。特别是，实务部门的管理人员应该收到有关他们所负责项目和方案的累计费用报告，以便他们能够对照预算和进展情况监测这些费用。这类信息将帮助他们了解工作人员业绩，提醒他们即将出现的项目费用超支问题。然后他们就能够更好地确定有关问题是内部效率不高所致，还是有其它因素导致时间和费用增加，并向高层管理人员通报他们提议采取的补救行动。

40. 在实施《国际公共部门会计准则》以及新的企业资源规划系统过程中，将需要对管理会计信息进行深入审查，以便更好地满足管理人员的需要。进行此类审查时可能需要成本核算信息。

九. 信息系统备选办法

41. 或许可以设想一个非常精密的分步成本计算系统，除了复杂的记时系统（例如，与电脑的使用挂钩）之外，还详细跟踪所生成和处理的每份文件的费用，计算所处理的每个项目、所开展的每个过程的费用，并最终计算每项活动和产出的费用。然而，这样一个系统超出了现有信息技术的能力范围，开发这样一个系统所需要的巨大投资也使其不可行。

42. 目前进行记时和成本核算最可行的技术备选办法分为四个主要类别：

(a) 一个内部系统；

(b) 一个现成的专有商业系统；

(c) 一个企业资源规划系统；

(d) 上述一个或多个系统的组合。

43. 尽管顾问在编写本报告时认为一个内部系统是最可行的解决办法，但鉴于大会最近决定用一个新的企业资源规划系统取代综合管理信息系统，以便通过实施企业资源规划项目来取得各种系统一体化的效益，秘书长现在认为这一可选办法不切合实际。如果大会决定本组织应实行成本核算，那么在拟定企业资源规划办法的各项业务要求时，可以纳入所需要的时间记录、时间报告、时间成本核算以及成本核算和管理核算等因素。一个企业资源规划系统的好处是充分一体化、已经过检验和测试，但可能还需要进行更多的改造和调适。此外，鉴于整个系统的开发和实施将涉及时间记录、时间成本核算和成本核算等构成部分，因此企业资源规划办法所需的额外软件费用难以估算。

十. 结论和建议

44. 秘书长建议在实行新的企业资源规划系统的背景下进一步审议在整个秘书处实行成本核算原则的问题。现阶段无法确定成本核算原则与实施新的企业资源规划系统可能带来的其它各种好处相比的重要性，换言之，无法说明在实施过程的哪一阶段会产生这类好处。

45. 展望未来，如果大会认为实行成本核算原则对本组织很重要，秘书长建议在对支助事务成本核算的依据进行审查并为此种成本核算制定标准办法后，先对所有支助事务实行成本核算原则。至于将成本核算尤其是时间记录办法推广到维和

活动及其它方案领域的问题，则应在对新的企业资源规划系统内支助事务成本核算系统的实施工作取得的成功进行审查以后，再予以审议。

46. 最后，大会不妨注意到本报告并：

(a) 注意到由于从综管系统过渡到企业资源规划系统，以及从实行《联合国系统会计准则》改为实行《国际公共部门会计准则》管理所需的信息正在发生各种变化；

(b) 审查实行成本核算原则所涉的问题，并决定在确定实行企业资源规划系统将实现的效益的相对重要性，包括加强秘书处在内部收费和成本回收做法等方面的财务管理框架时，重新审议这一问题。