

第 11 章

香港特別行政區政府

政府總部

庫務局

檢討政府的財務報告方式

香港審計署

一九九九年十月十一日

檢討政府的財務報告方式

目 錄

	段數
撮要及主要審計結果	
第 1 部分：引言	
背景	1.1–1.2
帳目審查	1.3
帳目審查的目的	1.4
第 2 部分：財務報告的法定機制及安排	
法定機制	2.1–2.2
庫務署署長製備的周年財務報表	2.3
政府部門和政府公用事業擬備的其他周年財務報表	2.4
第 3 部分：評估政府的現金收付制財務報告是否足以應付需要	
政府報告財務狀況的目的	3.1
經合組織對現金收付制會計的意見	3.2
國際會計師聯合會對現金收付制會計的意見	3.3–3.9
審計署對政府財務報告是否足以應付需要的評估	3.10–3.11
第 4 部分：國際間公共財務報告方式的發展情況	
逐漸察覺有需要採用應計制會計	4.1
經合組織在一九九三年的研究	4.2–4.4
發達國家採用應計制會計的發展情況	4.5–4.6
第 5 部分：政府財務報告採用應計制會計的優點	5.1
應計制會計利便決策	5.2
應計制會計加強向公眾交代責任	5.3–5.4
國際會計師聯合會所鑑定應計制會計的優點	5.5
第 6 部分：政府推行應計制會計的工作	
營運基金和政府公用事業實行應計制會計	6.1
一九九三年的財務報告方式工作小組	6.2–6.4
一九九四年的顧問研究	6.5–6.8
一九九四年的部門資源帳目試驗研究	6.9–6.11
一九九六年的擴大試驗研究	6.12–6.14
一九九九年的檢討政府財務報告政策專責小組	6.15–6.16

目 錄 (續)

第 7 部分：審計署對政府財務報告方式的意見及建議	
審計署對政府財務報告方式檢討的意見	7.1
審計署對政府財務報告方式檢討的建議	7.2
審計署對改變政府財務報告方式所涉推行費用的意見	7.3–7.5
審計署對改變政府財務報告方式所涉推行費用的建議	7.6
審計署對部門資源帳目試驗研究的意見	7.7–7.14
審計署對部門資源帳目試驗研究的建議	7.15
第 8 部分：當局的回應	8.1–8.3
附錄 A：根據《公共財政條例》第 29 條成立的基金	
附錄 B：經合組織成員國	
附錄 C：參與部門資源帳目試驗研究的部門及所屬決策局的回應	
附錄 D：中文版從略	

檢討政府的財務報告方式

撮要及主要審計結果

A. 引言 為遵辦法定的財務報告規定(主要載於《核數條例》)，庫務署署長就政府一般收入帳目及按照《公共財政條例》設立的基金，製備周年財務報表。這些財務報表是根據傳統的現金收付制擬備，即只在收到或支付現金時才確認交易(第 1.1 及 2.3 段)。

B. 帳目審查 鑑於發達國家在改良政府財務報告方式上的發展，以及公眾人士要求加強政府對資源運用的問責性，審計署最近就政府財務報告機制進行審查(第 1.3 段)。

C. 國際組織的意見 經濟合作及發展組織(經合組織)認為，就政府的財務報告而言，現金收付制會計可提供有用的資料，供評估短期的經濟影響和衡量是否符合開支限額。然而，經合組織察覺到現金收付制會計有若干缺點：現金收付制會計不能提供妥善基準，供衡量經濟節省程度和效率方面的表現，或衡量是否達致所定目的。國際會計師聯合會亦表達過類似的意見，認為政府以現金收付制報告財務狀況，不足以應付需要(第 3.1 至 3.9 段)。

D. 審計署對政府財務報告方式的評估 審計署注意到，政府以現金收付制報告財務狀況既不能反映各部門耗用的資源總額，亦不能顯示運用實物資產的情況或記錄日後的負債。這些資料對有效的資源管理、決策和衡量政府表現，至為重要。審計署認為，政府以現金收付制報告財務狀況，不足以應付使用者現今的需要(第 3.10 及 3.11 段)。

E. 國際發展情況 過去十年來，有多個發達國家在採用應計制會計(即在交易發生時立即予以確認)報告公共財務狀況的工作，已取得重大進展。這些國家包括澳洲、加拿大、芬蘭、冰島、新西蘭、瑞典、英國和美國。經合組織發現，所有使用者因採用應計制會計而預計得到的整體利益，應多於所涉成本(第 1.2、4.3 及 4.6 段)。

F. 應計制會計的優點 政府財務報告採用應計制會計的一大優點是利便決策。該方式能提供全部成本的資料，有助對資源分配和工作外判方面作出更適當的決定，並有助評估政府服務的效率。提供有關資產和負債的資料，則有助改善資產運用和營運資金的管理。此外，提供全部成本的資料和政府資產負債的資料，對履行向公眾交代責任是很重要的，使公眾能夠評估政府服務的成本效益及政府部門的服務表現(第 5.2 至 5.5 段)。

G. 政府推行應計制會計的工作 一九九三年，當局成立工作小組，檢討政府的財務報告方式。一九九四年，政府通過工作小組的建議，以應計制編製部門資源帳目。同年，政府就採用部門資源帳目一事進行顧問研究。顧問建議所有政府部門均應每年編製部門資源帳目。一九九四年年底，當局進行部門資源帳目試驗研究，共有四個部門參與。其後於一九九六年，當局擴大試驗研究，另有六個部門參與。該十個部門及其所屬決策局回應的意見不一。審計署注意到，不贊成部門資源帳目的理由的依據存在問題。可是，庫務局並沒有審慎評估這些論據，亦沒有對此加以駁斥。審計署亦注意到，在評估試驗研究時，當局未有在履行向公眾交代責任方面，充分考慮部門資源帳目的效益。一九九九年四月，當局成立專責小組，由庫務局局長擔任主席，負責檢討政府的財務報告政策。專責小組會在二零零零年年底或之前，就政府應採用的財務報告標準和形式向財政司司長提交報告(第 6.2 至 6.16、7.13 及 7.14 段)。

H. 審計署的建議 審計署建議，在專責小組現正進行的政府財務報告方式檢討中，庫務局局長應：

- 充分考慮政府現金收付制財務報告方式的不足之處，以及應計制會計的優點(第 7.2 段)；
- 加速決定政府是否採用應計制會計；如決定採用，應訂立一個確切的推行時間表(第 7.2 段)；
- 在評估各個財務報告方案時，考慮各部門藉提高生產力，以承擔推行的費用這方法是否可行，並考慮應否分階段推行(第 7.6 段)；
- 訂立清晰明確的程序，以供審慎評估有關各方的回應(第 7.15 段)；及
- 除了把部門資源帳目用作內部管理工具，充分考慮改善關於服務表現的對外報告和加強向公眾交代責任的需要(第 7.15 段)。

I. 當局的回應 庫務局局長表示，本審計報告提供了適時和寶貴的參考材料，專責小組在商議有關問題時，定會全面考慮(第 8.1 段)。

第 1 部分：引言

背景

1.1 1998–99 年度，政府的收入為 2,080 億元，經常開支及非經常開支則分別為 1,640 億元及 750 億元。為交代這些收入和開支，擔任政府會計師的庫務署署長為政府製備一套周年財務報表。這些財務報表是根據傳統的現金收付制擬備，即只在收到或支付現金時才確認交易。這些財務報表由審計署署長審計。根據《核數條例》(第 122 章)，經審計的財務報表會連同審計署署長報告書提交立法會。

1.2 過去十年，全球主要發達國家報告財務狀況的方式，已由傳統的現金收付制改為應計制，即在交易發生時立即予以確認。這些國家包括澳洲、加拿大、芬蘭、冰島、新西蘭、瑞典、英國和美國。改變的主要原因是為管理階層提供更全面的資料，協助其作出更佳決定，務求提供具效率和有效益的公共服務，以及加強政府對公共資源運用的問責性。在香港，立法會議員為改善公共服務管理及加強政府的問責性，亦曾提出是否需要改變政府採用的會計方式的問題。政府就此意見檢討其財務報告制度，並就政府推行應計制會計進行試驗研究。

帳目審查

1.3 鑑於發達國家在改良政府財務報告方式上的發展，以及公眾人士要求加強政府對資源運用的問責性，審計署最近就政府財務報告機制進行審查。

帳目審查的目的

1.4 是次帳目審查的目的是：

- 評估政府的現金收付制財務報告是否足以應付需要，以及根據外國的經驗，確定政府採用應計制會計的好處；及
- 評定政府推行應計制會計的工作。

第 2 部分：財務報告的法定機制及安排

法定機制

2.1 規管政府財務報告的法定機制主要載於《核數條例》。

2.2 《核數條例》第 11 條訂明，庫務署署長須於每一財政年度完結後的五個月內，或行政長官決定的較長期間內，向審計署署長呈交：

- 政府的資產負債表及收支報表；
- 按照《公共財政條例》(第 2 章) 第 29 條設立的各項基金 (註 1) 的資產負債表及收支報表；及
- 行政長官不時指明的其他報表。

庫務署署長製備的周年財務報表

2.3 為遵辦上文第 2.2 段內所載列的法定規定，庫務署署長就政府一般收入帳目 (註 2) 及按照《公共財政條例》設立的八個基金 (見註 1)，製備周年財務報表。這些財務報表是根據現金收付制擬備，包括資產負債表及收支報表。

政府部門和政府公用事業擬備的其他周年財務報表

2.4 除庫務署署長製備的周年財務報表外，部分政府部門和政府公用事業亦製備本身的周年帳目，詳情如下：

- **營運基金帳目** 營運基金 (註 3) 帳目是按應計制擬備的。這些帳目與按照《公司條例》(第 32 章) 成立的公司所擬備的帳目類似。營運基金帳目由審計署署長審計，並提交立法會審議。現時運作的五個營運基金分別是為公司註冊處、機電工程、土地註冊處、電訊管理局及郵政署而設立的；及
- **政府公用事業經營帳目** 政府公用事業 (例如水務監督和政府收費隧道) 製備有經營帳目，這些帳目也是按應計制擬備的。

註 1：按照《公共財政條例》第 29 條設立的基金共有八個，計有：資本投資基金、基本工程儲備基金、公務員退休金儲備基金、賑災基金、創新及科技基金、土地基金、貸款基金和獎券基金。首七個基金的財務報告要求是由《核數條例》規定；至於獎券基金，則由《政府獎券條例》(第 334 章) 規定。上述八個基金的目的載於附錄 A。

註 2：為方便控制和撥款，政府的財政活動是透過各類帳目和基金進行。政府一般收入帳目的作用猶如中央撥款工具，在有需要時把資源轉撥至多項基金，而設立基金的目的為某些特定活動提供資金。

註 3：營運基金是一項財政及會計安排，讓部門以商業形式運作，但仍保持為政府的一部分，目的是改善為顧客提供的服務質素。

第 3 部分：評估政府的現金收付制財務報告是否足以應付需要

政府報告財務狀況的目的

3.1 根據經濟合作及發展組織 (經合組織) (註 4) 在一九九三年進行的一項研究，為釐定公營機構的會計及財務報告目的而進行的工作，帶出了一系列需政府處理的資料需要。為切合這些需要，當局須向政府和公共機構財務報表的使用者，提供各類資料，包括有關符合規定和管理工作、財政狀況、服務表現及經濟影響各方面的資料，詳見下文表一。

表一

資料的種類和用途

資料的種類	資料的用途
符合規定和管理工作	讓使用者評估資源是否根據法律 / 合約規定取得 / 運用，並確定在保管財政 / 實質資源方面的管理工作是否妥善。
財政狀況	讓使用者評估收入來源 / 種類、資源分配 / 運用、收入足以支付各類營運成本 (包括非現金成本) 的程度、現金流量的時間 / 數量、應付短期及長期財政承擔的能力，以及整體的財政狀況。
服務表現	有助使用者評估各項營運的經濟節省程度和效率，並確定是否達到先前公布的目標和目的。
經濟影響	有助使用者評估政府的工作對經濟體系帶來的經濟影響，及評估政府開支方案和先後次序。

資料來源：經合組織

經合組織對現金收付制會計的意見

3.2 經合組織認為現金收付制會計不能滿足上述所有的資料需要。現金收付制會計有一定的優點，可評估短期的經濟影響和衡量是否符合開支限額。但對於有助作出管理方面的決定和反映財政狀況，其功能則有限。此外，現金收付制會計不能提供妥善基準，供衡量經濟節省程度和效率方面的表現，或衡量是否達致所定目標或目的。

註 4：經合組織在一九六一年成立，其宗旨是在其成員國建立健全的經濟體系、提高效率、擴大自由貿易，以及為工業及發展中國家的發展提供協助。經合組織現時有 29 個成員國，名單載於附錄 B。

國際會計師聯合會對現金收付制會計的意見

3.3 國際會計師聯合會(註5)對現金收付制會計的意見，曾在一九九八年發出的《政府財務報告指引》徵求意見稿中發表，現載於下文第3.4至3.9段。

現金收付制會計的優點

3.4 **顯示開支與撥款相符** 只要預算和其他開支需要本身都是以現金收付制釐定，現金收付制帳目可顯示開支與合法通過的預算和與法例及合約的規定是否相符。

3.5 **品質優點** 現金收付制的基本原則是易於理解和解釋。只要現金流量在不同時段間變化不大，現金收付制帳目會高度可靠，可比較程度亦高。由於以現金收付制編製資料較為容易，因此以這方式編製報告會較以其他會計原則更能及時完成。

3.6 **成本** 實行現金收付制會計制度或以現金收付制擬備財務報表，均毋需廣博的會計技巧。因此，政府如採用現金收付制會計，所需的經受訓人員數目會較採用其他會計原則為少。以現金收付制編製資料所需的成本，較其他會計原則為低。

現金收付制會計的缺點

3.7 **不能提供較複雜的資料** 越來越多的政府財務報表使用者期望獲得有關資產和負債的資料，以及現時耗用政府持有的淨資產的影響。然而，現金收付制會計並不能滿足這些資料需要。因此，如需更全面的資料，便得備存一些補充記錄或考慮轉用其他會計原則。

3.8 **不能顯示非現金的資源流量** 現金收付制會計只把重點放於現金流量，其他資源流量卻沒有顧及，但這些資源流量亦可能對政府現時和日後提供貨品和服務的能力有所影響。基於這個原因，以現金收付制編製的資料對決策者來說，作用可能較小。此外，由於有關資產和負債的資料欠奉，現金收付制會計會令選民較難促使政府對其運用一切資源方面負上責任。

3.9 **現金收付制帳目的複雜性** 儘管現金收付制會計表面看似簡單，但實際上，以現金收付制擬備的財務報表會是複雜的，用者未必易於明瞭。這主要由於以極其詳盡的方式報告收支的做法所致。

註5：國際會計師聯合會是由各地代表受僱於不同界別的會計師的全國專業會計師組織組成。目前，該會有143個成員組織，遍布104個國家，包括中華人民共和國。該會的宗旨是發展會計專業，以及將全球各地的標準協調一致，使會計師可按公眾利益時常提供高質素服務。

審計署對政府財務報告是否足以應付需要的評估

3.10 在《公共財政條例》下，政府在一個財政年度可支出的款項，不得超逾立法會議決的撥款額。立法會在批准預算開支時，亦會頗詳細地通過各筆撥款的用途。政府的現金收付制帳目顯示開支與立法會批准的服務和限額相符，因此能達致顯示政府的開支與撥款相符的目的 (見上文第 3.1 段表一及第 3.4 段)。

3.11 然而，現金收付制會計的重點在於現金流量，其他資源流量則不會顧及。因此，政府以現金收付制報告財務狀況既不能反映各部門耗用的資源總額，亦不能顯示運用實物資產的情況或記錄日後的負債。正如經合組織和國際會計師聯合會所指出，這些資料對有效的資源管理、決策和衡量政府表現，至為重要 (見上文第3.2及3.8段)。因此，審計署認為，政府以現金收付制報告財務狀況，不足以應付使用者現今的需要。

第 4 部分：國際間公共財務報告方式的發展情況

逐漸察覺有需要採用應計制會計

4.1 發達國家逐漸察覺到公營單位須向公眾交代的，不應只局限於現金流量及結餘。因此，很多發達國家都推行公共管理改革，着重各項工作的成本效益。這些改革包括一系列的獎勵措施，鼓勵公營單位有更佳的管理，並且更靈活分配資源。要成功推行這些改革，財務報告的內容必須涵蓋管理人員如何分配及使用可處理的整體經濟資源 (包括現金及非現金)，公營部門因而需要採用應計制會計。

經合組織在一九九三年的研究

4.2 經合組織在一九九三年進行研究 (見上文第 3.1 段) 後，發表文件闡述五個經合組織成員國在其公營部門已採用或正採用應計制會計方面的經驗。該五個國家是澳洲、冰島、新西蘭、英國及美國。

4.3 從這些國家所得經驗，經合組織發現，必須在實際推行後才可全面評估應計制會計的成本及效益。由於近年這些國家逐步推行公營部門改革，需要更詳盡的財務資料，推行應計制會計的成本，在很多情況下都會與其他公營部門改革的成本混合計算。不過，經合組織的研究作出總結，指出“很明顯，所有使用者因提供資料而預計得到的整體利益，應多於所涉成本”。

4.4 除了上文第 4.2 段所述的五個國家外，審計署留意到加拿大、芬蘭及瑞典的公營部門在採用應計制會計報告財務狀況的工作，已取得重大進展。這八個國家採用應計制會計的發展情況載於下文第 4.5 及 4.6 段。

發達國家採用應計制會計的發展情況

4.5 從上述八個國家所得經驗，審計署留意到由現金收付制會計轉為應計制會計，通常分為下列三個階段：

- 第一階段：個別機構及政府部門的帳目採用應計制；
- 第二階段：整個政府的帳目採用應計制；及
- 第三階段：預算管制採用應計制。

4.6 下文表二顯示上述八個國家推行應計制會計方面的發展情況。

表二

八個發達國家採用應計制會計的發展情況

國家	第一階段： 機構及部門的 帳目採用應計制	第二階段： 整個政府的帳目 採用應計制	第三階段： 預算案採用 應計制
澳洲	自 1994-95 年度起	自 1996-97 年度起	自 1999-2000 年度起
加拿大	自八十年代起採用經修訂的應計制會計(註 1)；自 2001-2002 年度起會採用全面應計制	自八十年代起採用經修訂的應計制會計；自 2001-2002 年度起會採用全面應計制	尚未公布
芬蘭	自一九九八年起	自一九九八年起	尚未公布
冰島	自一九九二年起採用經修訂的應計制會計	自一九九二年起採用經修訂的應計制會計	自一九九八年起，冰島已同時擬備現金收付制預算案和經修訂的應計制預算案
新西蘭	自 1992-93 年度起	自 1992-93 年度起	自 1994-95 年度起
瑞典	自一九九四年起	自一九九四年起	尚未公布
英國	自一九九八年起，所有部門已擬備部門資源帳目(註 2)，以補足現金收付制的撥款帳目	自 2003-2004 年度起會採用應計制	自 2001-2002 年度起會擬備應計制預算案(在部門資源帳目方面)
美國	自 1997-98 年度起	自 1997-98 年度起	預算案以現金收付制擬備，信貸計劃則以應計制擬備

資料來源：審計署的研究

註 1：經修訂的應計制會計，除了規定資本資產的成本會於購置時全部當作開支記入帳目外，基本上已是全面應計制會計。

註 2：在部門資源帳目內，所有與產出有關的投入項目以應計制記入帳目。所耗資源全部成本(即並非只計算現金成本)包括職工成本、營運成本、雜項支出、辦公地方、折舊和其他部門提供的服務。

第 5 部分：政府財務報告採用應計制會計的優點

5.1 根據經合組織，任何會計和報告制度的基本目標，應該是提供有用資料，利便決策，並合乎交代資源運用的要求。

應計制會計利便決策

5.2 在利便決策的目標方面，經合組織在一九九三年的研究(見上文第 4.2 段)，確定應計制會計所具有的優點如下：

- (a) 提供有關維持政府部門或機構運作，以及進行各種計劃全部成本的資料，以助對資源的分配作出更適當的決定；
- (b) 提供全部成本的資料以利便工作外判的決定、公營部門服務的市場測試、內部和對外收費的釐定；
- (c) 就生產工作提供有關投入項目全部成本的資料，以提供一個機制，用以衡量各項計劃和工作的效率水平，並在一段時間過後評估期間的改變；
- (d) 透過列出未盡其用的資產價值，令所持資產的管理得以改善；
- (e) 就應付和應收帳款，以及存貨提供詳細資料，因而可加強現金管理，減少對營運資金的需求；及
- (f) 方便公營機構內的相類單位，以及負責類似工作的公營和私營機構進行基準比較，以評估單位的表現。

應計制會計加強向公眾交代責任

5.3 最高審計機關亞洲組織(註 6)一九八五年有關向公眾交代責任指引的東京宣言，把向公眾交代責任定義為“受託管理公共資源的人士／機構就有關資源的管理提交報告，及就獲授予的財政、管理及推行計劃等職責交代責任”。

5.4 要履行向公眾交代責任，政府財務報告應包括以下的主要元素：

- 披露政府就提供各項服務所動用資源的全部成本的資料，使公眾能夠評估政府服務的成本效益及政府部門的服務表現；及
- 披露有關政府資產和負債的資料，以便公眾監察政府對資產的運用。這亦有助投資者和商人評估政府的資產淨值。

註 6：最高審計機關亞洲組織是最高審計機關國際組織的一個地區工作小組。該國際組織於一九五三年成立，為國際公營機構的審計界人士提供聯繫網絡，同時亦促進會員國之間在審計和財務管理資訊，以及經驗方面的交流。其成員包括聯合國組織 150 多個會員國的國家審計署。

國際會計師聯合會所鑑定應計制會計的優點

5.5 一九九八年國際會計師聯合會發出的“政府財務報告指引”徵求意見稿(見上文第3.3段)鑑定政府採用應計制會計的優點，與上文第5.2至5.4段所述的優點相若。該徵求意見稿特別指出，應計制會計為使用者提供的資料可以：

- 讓使用者評估政府為其工作融資及應付債務和財政承擔的能力；
- 反映政府的財政狀況及當中轉變；及
- 有助評估政府在服務成本、效率及成果方面的表現。

第 6 部分：政府推行應計制會計的工作

營運基金和政府公用事業實行應計制會計

6.1 如上文第 2.4 段所述，政府已在營運基金和政府公用事業實施應計制會計，因這些機構以商營方式運作而適合採用應計制會計。雖然政府的核心帳目仍以現金收付制擬備（即上文第 2.3 段所述的帳目），政府已就採用應計制會計進行檢討。詳見下文第 6.2 至 6.16 段。

一九九三年的財務報告方式工作小組

6.2 由庫務局局長擔任主席的財務管理常務委員會在一九九三年六月通過成立工作小組，檢討政府的財務報告方式。工作小組主要職責是就設立財務報告機制作出建議，並計算設立機制所需成本和所得效益。工作小組主席為庫務署副署長，成員則來自庫務署、庫務局、學術界和香港會計師公會。

6.3 一九九四年三月，工作小組作出總結，指出現行財務報告安排雖能顯示管理責任的分配，但未能為資源管理、決策和衡量量值式會計工作提供足夠資料。工作小組建議如下：

- 撥款制度要求交代理管理責任，因此仍須繼續以現行形式擬備要公布的帳目；
- 為補現金收付制會計帳目的不足，政府宜編製應計制會計帳目，即部門資源帳目，此舉亦是切實可行的；
- 初步應在若干部門實施部門資源帳目試驗研究；及
- 較長遠來說，政府公布的帳目應包括部門資源帳目。

6.4 一九九四年六月，財務管理常務委員會原則上通過工作小組的建議。

一九九四年的顧問研究

6.5 一九九四年十月，政府進行部門資源帳目試驗研究期間（見下文第 6.9 段），同時就政府採用部門資源帳目一事進行顧問研究。

6.6 一九九五年一月，顧問建議政府採用部門資源帳目和每年公布應計制及全部成本財務報告，以補現金收付制帳目的不足，其他建議則包括：

- 所有政府部門均應每年編製部門資源帳目；及
- 部門資源帳目應接受合規性審計。

6.7 顧問指出，採用部門資源帳目有下列益處：

- (a) 改善關於服務表現的對外報告和加強向公眾交代責任；
- (b) 集中處理較重要的工作計劃，以改善公共政策的制訂；
- (c) 利便衡量服務表現；
- (d) 協助決定如何改變資源組合；
- (e) 改善財務管理手法，例如庫存投資等；及
- (f) 補充和加強政府為提高效率而採取的措施。

6.8 顧問建議，部門資源帳目在 30 個月內分兩期推行，每期推行部門約 40 個。顧問估計推行部門資源帳目首年需費 5,100 萬元，而其後每年的經常開支為 2,700 萬元。顧問認為，與政府每年的開支相比，推行費用並不重大，政府開支稍為減省而騰出的資源，已足以支付採用部門資源帳目的費用。

一九九四年的部門資源帳目試驗研究

6.9 一九九四年年底，庫務署因應工作小組的建議進行一項試驗研究，涉及的四個部門分別是建築署、消防處、社會福利署(社署)及庫務署。研究的主要目的是確定在部門層面引進部門資源帳目的可行性和影響。上述四個參與試驗研究的部門製備了1993-94年度的部門資源帳目。

6.10 一九九五年年初，庫務署署長邀請建築署、消防處和社署，評論部門資源帳目會否得到顧問預期取得的益處(見上文第 6.7 段)。一九九五年年中，庫務局局長邀請上述三個部門所屬的決策局評論決策局局長可怎樣利用部門資源帳目來改善決策程序和資源分配先後次序的決定。此外，在一九九五年年底，庫務署亦在一份為財務管理常務委員會擬備的文件中，對部門資源帳目作出評論。各部門及其所屬決策局回應的意見不一，現撮載於下文表三。

表三

參與一九九四年部門資源帳目試驗研究
的四個部門及其所屬決策局的回應

部門 / 決策局	回應
(a) 建築署	部門資源帳目的益處可能被誇大，因為有關益處是根據推行應計制會計所得的，但卻沒有擬備整體綜合帳目，這削弱建築署在現行形式下對工作計劃範疇作出的貢獻。這方面還有很多工作要做，方能夠適當地反映本署的價值。
(b) 消防處	部門資源帳目可與現行的現金收付制財務報告互相配合。不過，若要取得部門資源帳目的益處，在進行周年資源分配工作之前，須能夠及時擬備帳目及未來成本預算；同時消防處亦須獲賦予決定如何運用資源的權力。此外，消防處的工作與其全部成本的比較，不能直接用來準確衡量其成本效率。
(c) 社署	社署贊同部門資源帳目的概念，並預計有關益處可實現。社署會擬訂一套行動計劃大綱，在部門進一步發展和推行部門資源帳目。社署相信部門資源帳目應接受合規性審計。
(d) 庫務署	部門資源帳目讓庫務署了解本身的綜合情況。這有助在宏觀層面，而非微觀層面作出策劃。
(e) 工務局 (建築署的決策局)	倘現行的財政預算程序維持不變，部門資源帳目只會擔當輔助角色。雖然部門資源帳目可能有潛質成為一種工具，協助部門在調配資源方面作出更有效的決定，但它對工務局的作用有限，因為基於所屬工種 / 所需專業知識相異。政府部門 / 機構成本極高的服務，往往不能由其他供應商提供的較廉宜服務代替。
(f) 衛生福利局 (社署的決策局)	部門資源帳目的概念值得推許，它可改善服務表現的對外報告，而最大用處在於讓衛生福利局直接比較社署和非政府機構的成本，以及監察後者是否符合成本效益。不過，該局不肯定部門資源帳目是否真能有助作出更佳決策及資源分配先後次序的決定。社會福利服務的提供主要取決於社會的需要，就社會福利服務而言，審慎商業原則只是其中一個應當考慮的因素。倘有證據顯示有需要提供某類服務，則無論全部成本有多高，該局都須要提供。決策和資源分配先後次序的決定視乎服務對象的需要多於成本考慮。

表三 (續)

- (g) 保安局
(消防處的決策局)
- 保安局對消防處是否適合參與試驗研究有所保留，因為該處提供的必要服務是私營機構所沒有提供的，而且沒有其他機構可用以比較提供服務的全部成本。就比較成本趨勢的目的而言，只要計算基礎一致，則不論以現金成本計算或以全部成本計算，均無差別。此外，為確保能保障市民的生命財產免受火災及其他危險損害，公眾安全的益處遠較成本重要。

資料來源：庫務署的記錄

6.11 一九九五年十二月，財務管理常務委員會作出總結，指出部門資源帳目的用處在於改善資源管理。該委員會決定，為評估部門資源帳目怎樣能用作“內部管理工具”，試驗研究的範圍應擴大至另外一些部門。

一九九六年的擴大試驗研究

6.12 一九九六年四月，當時的布政司委員會公務員敘用政策小組通過擴大試驗研究。有六個部門被選定參加這個擴大的試驗研究，分別為衛生署、環境保護署(環保署)、政府化驗所、政府車輛管理處、資訊科技署及政府印務局。

6.13 在完成編製1995-96年度的部門資源帳目後，四個部門(即政府化驗所、政府車輛管理處、資訊科技署及政府印務局)以難以撥出資源編製該等帳目為理由，停止參與該項研究。餘下的兩個部門，即衛生署和環保署(只限於廢物設施綱領)繼續參與，並編製了1996-97年度和1997-98年度的部門資源帳目。

6.14 參與這項擴大試驗研究的六個部門及其所屬決策局的主要回應，概列於下文表四。

表四

參與部門資源帳目擴大試驗研究的 六個部門及其所屬決策局的回應

部門 / 決策局	回應
(a) 衛生署	部門資源帳目提供下開有用的資料：運用的資源總值、跨部門服務所需成本、以及衛生署資產值，據此可探討若干服務的成本效益。然而，衛生署並不能為職員附帶福利成本及其他部門為該署支付的開支等資源負責，因為衛生署很多時候都不可自

表四 (續)

由選用服務供應商。此外，衛生署在重新調配資產方面的彈性亦有限，而轄下診所的情況亦不能以其重置淨值反映出來。另外，運用的資產淨值亦無正回報，因為衛生署大部分的服務都是免費或在巨額津貼下向公眾提供的。

- (b) 環保署
在現行的現金收付制資源分配和財政預算管制機制下，部門資源帳目作為內部管理工具並非特別有用。管制人員並無一切所需的權力，以控制所有開支或在部門開支和個人薪酬兩個分目之間把資源重新調配。然而，環保署相信，如資源分配和財政預算管制機制作出相應的更改，部門資源帳目可成為有用的管理工具。
- (c) 政府化驗所
部門資源帳目可全面顯示已運用資源的總值，服務表現指標則提供有關政府化驗所的服務表現的有用資料。對於政府化驗所的分析工作質素，服務表現指標宜納入量化字眼以數量來表達。
- (d) 政府車輛管理處
部門資源帳目可提供指標，供該處衡量各項部門工作的成本效率和效益。
- (e) 資訊科技署
部門資源帳目對某些機構是有用的管理工具，但其作為管理決策工具的功能，並不能直接應用於資訊科技署的工作類別。因此該署不能從中獲得多大益處。
- (f) 政府印務局
部門資源帳目有助補充現時採用的其他管理資料。此外，鑑於部門資源帳目日後會建立歷史趨勢資料，這將有助決策。
- (g) 規劃環境地政局
(環保署和政府化驗所
的決策局)
部門資源帳目可補充其他現有指標，讓規劃環境地政局更清楚了解轄下部門的財務表現。然而，假如部門是以非現金收付制營運，例如營運基金，或部門獲准更靈活管理其資源，包括資產，則有關全部成本的資料對衡量部門的表現更為有用。較長遠來說，當開支數字的趨勢確立後，部門資源帳目可能會有裨益。
- (h) 庫務局
(政府車輛管理處、
資訊科技署及政府
印務局的決策局)
庫務局支持政府車輛管理處、資訊科技署和政府印務局編製部門資源帳目。該局認為各部門可從部門資源帳目得知提供各類服務的全部成本，並可利用歷史趨勢數據評估提供服務和資源分配方面的成本效益有否提高。此外，各部門亦可根據投資於

表四 (續)

部門的資產淨值，得出已運用資本的回報率。部門資源帳目有助這三個部門，亦有助庫務局就是否把這些部門轉為營運基金，作出較長遠的決策。不過，把部門資源帳目應用在這些部門時會有一些限制，例如沒有準則供衡量所提供服務的成本效益；另外，對於資訊科技署，由於電腦工程的複雜程度各有不同，難以制訂衡量成本效率的指標。

- (i) 衛生福利局
(衛生署的決策局)
- 部門資源帳目下的一些報表頗為有用，能分類列出每項服務的成本，並更清楚顯示資源如何運用。由於醫療護理服務的提供主要取決於市民的需要，而非成本或利潤，因此部門資源帳目只可用作補充其他資料來源。部門資源帳目對財政自給的營運基金部門會更適用。對於部門資源帳目可作為衛生署的一個非常有用的內部管理工具這點，衛生福利局有所保留。
- (j) 衛生福利局
(政府化驗所的
決策局)
- 衛生福利局明白部門資源帳目所提供有關成本的補充資料頗為有用。然而，由於商界與政府化驗所相類的機構所涉的測試成本不詳，因此，如欲把部門資源帳目用作管理工具，據之評估政府化驗所的營運的成本效益，其適用程度可能有限。
- (k) 公務員事務局
- 部門資源帳目下的財務報表頗為有用，可補充現有的工具，供監察衛生署各項工作的成本效益及作策劃之用。

資料來源：庫務署的記錄

一九九九年的檢討政府財務報告政策專責小組

6.15 一九九九年四月，當局成立專責小組，以檢討政府的財務報告政策，並重新探討在政府內採用應計制會計。專責小組由庫務局局長擔任主席，成員來自庫務局和庫務署，包括庫務署署長。專責小組的職責如下：

- 研究政府採用現行財務報告標準的背景；
- 在考慮過現行和建議的標準及有關各方的意見後，根據政府財務報告制度商定的目標，評估現行的財務報告機制是否足以應付需要；
- 考慮是否應修改需公布的財務報告，如應修改的話，則確定法律和實務方面的影響，並研究有關修改會否影響現行的財政預算程序；及
- 在二零零零年年底或之前，就政府應採用的財務報告標準和形式向財政司司長提出建議；如有需要，並提出推行計劃及所涉費用。

6.16 專責小組訂有工作計劃，列出各項工作的時間表，詳情如下：

工作	工作時間表
搜集資料	一九九九年四月至一九九九年六月
商議	一九九九年六月至二零零零年六月
匯報	二零零零年六月至二零零零年九月

第 7 部分：審計署對政府財務報告方式的意見及建議

審計署對政府財務報告方式檢討的意見

7.1 如上文第 3 部分所述，現金收付制帳目雖然可以顯示管理責任，但卻未能符合政府財務報告的其他主要目的，包括衡工量值式會計。如上文第 4 及第 5 部分所述，應計制帳目的優點已得到公認，而發達國家的公共財政帳目正逐漸轉用應計制會計。在這方面，審計署關注到，雖然政府通過工作小組在一九九四年提出推行部門資源帳目的建議（見上文第 6.3 及 6.4 段），並隨後完成一項顧問研究和兩項試驗研究，但迄今仍未落實採用部門資源帳目。政府反而在一九九九年四月成立專責小組，重新探討在政府內採用應計制會計。審計署認為政府須加速處理這事宜。

審計署對政府財務報告方式檢討的建議

7.2 審計署建議，在專責小組現正進行的政府財務報告方式檢討中，庫務局局長應：

- 充分考慮政府現金收付制財務報告方式的不足之處，以及應計制會計的優點；
- 加速決定政府是否採用應計制會計；如決定採用，應訂立一個確切的推行時間表；及
- 密切監察專責小組按照工作計劃的進度，以避免延誤。

審計署對改變政府財務報告方式所涉推行費用的意見

7.3 如上文第 6.15 段所述，專責小組須考慮應否修改需公布的財務報告，如認為須要修改，便要提出所涉推行費用。庫務局表示，專責小組會考慮部門資源帳目在香港的特殊環境下是否達致所需財務報告目標的最佳辦法。

7.4 如上文第 6.8 段所述，顧問於一九九五年一月估計推行部門資源帳目首年需費 5,100 萬元（以一九九九年八月物價計算為 5,800 萬元），其後每年的經常開支為 2,700 萬元（以一九九九年八月物價計算為 3,100 萬元）。顧問認為，推行費用並不重大，政府開支稍為減省而騰出的資源，已足以支付這費用。

7.5 由於採用部門資源帳目的費用較少，以及公眾日漸期待政府部門提高生產力，審計署認為，如採用部門資源帳目，專責小組應考慮由各部門承擔推行費用是否可行。審計署又認為，由於各部門情況不同（包括各部門承擔推行費用的能力），分階段推行該計劃會較合適。專責小組在商議各方案時，亦應考慮分階段推行的辦法。

審計署對改變政府財務報告方式所涉推行費用的建議

7.6 審計署建議，在專責小組現正進行的政府財務報告方式檢討中，在評估各個財務報告方案時，庫務局局長應：

- 考慮各部門藉提高生產力，以承擔推行的費用這方法是否可行；及
- 考慮分階段推行，以顧及各部門不同的情況（包括各部門承擔推行費用的能力）。

審計署對部門資源帳目試驗研究的意見

7.7 至於在一九九八年完成的兩項部門資源帳目試驗研究（見上文第6.9至6.14段），審計署就有關記錄進行的審查顯示，政府對試驗研究的評估有不足之處。審計署的意見載於下文第7.8至7.14段。

部門資源帳目作為內部管理工具

7.8 如上文第5.2段所述，應計制會計可提供有用的資料，以方便作出管理決策。對於評估部門資源帳目是否有效的內部管理工具，參與的部門及其所屬決策局回應的意見不一。部分部門及決策局贊成採用部門資源帳目，而其他則對其成效有所保留。有關回應撮述於上文第6.10及6.14段。審計署就各部門及決策局的回應進行的研究顯示，不贊成推行部門資源帳目的理由的依據整體上存在問題。審計署的意見載於下文第7.9至7.13段。

7.9 *現行財政預算管制制度的限制（見上文表三(b)及(e)項和上文表四(a)、(b)及(g)項）* 工務局、規劃環境地政局、消防處、衛生署及環保署表示，在現行的財政預算管制制度下，管制人員對提供服務所需的一切資源沒有全面的控制權。審計署認為管制人員有責任確保在他們控制下的資源獲得有效率及有成效的調配。在現行的財政預算管制制度下，管制人員可以（儘管不能完全）控制資源的使用。例如，他們可透過妥善的規劃及工作編配，盡量提高其員工的生產力。他們亦可防止政府資產未盡其用，方法之一是找出過剩的資產（例如辦公地方或部門宿舍），並把這些資產歸還給有關當局。即使在現行的財政預算管制制度下，部門資源帳目亦可用來協助管制人員更妥善管理他們的資源。此外，審計署注意到政府正推出一系列在整個政府實行的措施，例如整筆撥款安排（註7）和公務員體制改革，讓管制人員能更靈活地運用資源。審計署認為，部門資源帳目會提供一個有用的工具及動力，讓政府能更靈活地調配資源，以致能更有效率及更有成效地提供

註7：自1999-2000年度起，政府試行在五個部門採用整筆撥款安排，這些部門包括公務員培訓處、知識產權署、申訴專員公署、香港警務處及庫務署。在整筆撥款安排下，部門運作所需的全部經常開支都列入同一個稱為“運作開支”的分目項下，管制人員可靈活調配款項，但在人手編制方面則受規限。

公共服務。庫務局指出，部門資源帳目另一個好處是有助當局作較長遠的決策，把一些政府部門改為以營運基金形式運作，以提高為顧客提供的服務質素（見上文表四 (h) 項）。

7.10 *難於釐定成本效率指標（見上文表三 (b) 項及上文表四 (h) 項）* 消防處認為很難釐定成本效率指標。庫務局亦報告資訊科技署有同樣問題。不過，審計署注意到政府車輛管理處（見上文表四 (d) 項）有正面的回應，該處表示“部門資源帳目可提供指標，供該處衡量各項部門工作的成本效率及效益”。審計署亦注意到在每年的預算內，管制人員的報告顯示很多部門成功地確定可衡量的服務表現指標。此外，其他發達國家在釐定服務表現指標方面取得了很大的進展。審計署認為，有關部門在釐定服務表現指標時，有需要借鑑其他機構（本地及海外）的經驗，及同時以部門資源帳目提供的其他管理資料，利用服務表現指標來有效地管理部門的表現。

7.11 *欠缺相類的成本指標（見上文表三 (g) 項和上文表四 (h) 及 (j) 項）* 保安局及衛生福利局報告，商界並沒有相類的成本指標可分別作為消防處及政府化驗所服務表現的比較基準。庫務局表示政府沒有準則來衡量某些部門所提供的服務的成本效益。審計署認為，與商界比較並非衡量政府部門表現的唯一方法。其他方法包括比較部門一段時間的成本指標及與標準成本比較。審計署認為，部門資源帳目可提供有關的成本資料，因此就這方面而言，相當有用。

7.12 *按需要提供的服務（見上文表三 (f) 項及上文表四 (i) 項）* 衛生福利局就社署及衛生署提供的服務發表意見。關於社署所提供的服務，衛生福利局認為“倘有證據顯示有需要提供某類服務，則無論全部成本有多高，我們都須要提供”。該局不肯定部門資源帳目是否真能有助作出最佳的決策及資源分配先後次序的決定。至於衛生署所提供的服務，衛生福利局表達了類似的意見：“醫療護理服務的提供主要取決於市民的需要，而非成本或利潤”。由於資源缺乏，而社會的需要很多，審計署認為任何決策均須考慮到成本效益。此外，可能有不同的方法去滿足某項特殊需要，而在決定哪一個方法來達到目的是最具成本效益時，成本經常是一項重要的考慮因素。部門資源帳目在提供必須的成本資料方面十分有用。

7.13 審計署注意到，在進行部門資源帳目試驗研究時，庫務局並沒有清楚訂定評估參與者回應的程序。因此，雖然不贊成部門資源帳目的理由的依據存在問題，庫務局並沒有審慎評估這些理由，亦沒有對此加以駁斥。這可能是導致推行部門資源帳目進度緩慢的原因。審計署注意到，目前專責小組正就財務報告方式進行檢討，專責小組在決定未來路向時，會徵詢及考慮有關各方的意見。審計署關注到，有關各方可能再次給予類似的理由去反對日後提出的修改政府財務報告準則的建議。審計署認為，庫務局必須為現正進行的檢討訂立清晰明確的程序，以供審慎評估有關各方的回應。

部門資源帳目作為加強向公眾交代責任的工具

7.14 如上文第 6.7(a) 段指出，部門資源帳目可用來改善關於服務表現的對外報告和加強向公眾交代責任。不過，審計署注意到，有關部門及決策局在評估試驗研究時，主要是以如何利用部門資源帳目作為“內部管理工具”為出發點(見上文第 6.11 段)。因此，當局未有在履行向公眾交代責任方面，充分考慮部門資源帳目的效益。審計署認為這方面的功用十分重要，應詳加考慮。

審計署對部門資源帳目試驗研究的建議

- 7.15 審計署建議，在專責小組現正進行的政府財務報告方式檢討中，庫務局局長應：
- 訂立清晰明確的程序，以供審慎評估有關各方的回應(見上文第 7.9 至 7.13 段)；及
 - 除了把部門資源帳目用作內部管理工具，充分考慮改善關於服務表現的對外報告和加強向公眾交代責任的需要(見上文第 7.14 段)。

第 8 部分：當局的回應

8.1 庫務局局長表示，由庫務局和庫務署派代表組成的專責小組正在研究政府的財務報告方式，本審計報告正好為專責小組的商議提供了適時和寶貴的參考材料。專責小組會全面考慮本審計報告提出的事項。庫務局局長亦表示：

政府現金收付制財務報告是否足以應付需要

- (a) 庫務局以往也承認現行現金收付制帳目有若干缺點；
- (b) 在判斷政府的財務報告資料是否符合內部及外間使用者所需時，須看政府編製的整套財務資料，而非單看每年公布的帳目；
- (c) 每年公布的帳目可反映政府管理各項收入的情況，以及證明開支沒有超逾立法會批准的撥款額；
- (d) 供決策用的資料是特別編備的，並非依靠已公布帳目所載的資料；
- (e) 至於按照收回全部成本方式釐定的各項收費，庫務署署長發出的《成本計算手冊》訂明，有關成本的資料應按照應計制編製；
- (f) 與外判服務有關的特別成本估計，或須着眼於修訂現行安排帶來的邊際成本及效益，而非全部成本；
- (g) 財政司司長每年在財政預算案演詞所公布的中期預測，有助向外間人士顯示政府整體財政狀況，以及持續推行開支計劃的能力；
- (h) 有關政府的資源運用，每年的預算載有目標及主要服務表現指標，而預算草案須經立法會議員在財務委員會為此召開的特別會議上詳細審議；

國際間公共財務報告方式的發展情況

- (i) 就由現金收付制會計轉為應計制會計的國家而言，該項變動並非單獨作出，而是範圍更廣的公營部門改革過程的一部分，有關改革是為配合國家的特定需要而進行的（註 8）；
- (j) 一些海外國家推行的公營部門改革包括進行重大組織改革及採用全部成本撥款方法，因而促使並推動這些國家轉用應計制會計；

註 8： 如上文第 7.9 段所述，政府正推出一系列在整個政府實行的措施，例如整筆撥款安排和公務員體制改革。審計署認為實行這些措施，有需要採用應計制會計，以提供一個有用的工具，來協助部門及決策局更妥善管理他們的資源。

- (k) 在海外國家，要獨立評估因實行應計制會計而取得的效益，十分困難，因這項變動往往與範圍更廣的改革一起進行；
- (l) 庫務局不可假設適合其他國家的改革，必然適用於本地的特殊情況。然而，這並不表示庫務局不可借鑑其他國家的經驗，為香港定出最妥善的未來路向；
- (m) 研究此事的專責小組必須考慮上述影響。小組已開始工作，並抱着開放態度，對未來路向並無既定立場；

政府對財務報告方式的檢討

- (n) 專責小組進行檢討時，會充分考慮現金收付制帳目的缺點，並會審慎研究轉用應計制會計可帶來的好處；
- (o) 專責小組考慮政府財務報告方式的未來路向時，會審慎考慮各方面的不同需要；
- (p) 專責小組的工作並不簡單，該小組需時仔細工作，以期編製一套立論妥當及合理的建議；
- (q) 雖然她希望專責小組可提早完成檢討工作，但她認為要該小組在二零零零年年底妥善完成有關工作並不切實可行；

改變政府財務報告方式所涉的推行費用

- (r) 根據資源增值計劃，部門到 2002-2003 年度時，現時執行的所有工作需繼續維持不變，但所用款項則須減少百分之五。該百分之五節省的資源會交還政府，用作為公眾利益而須優先進行的新項目的撥款。部門對於承擔更改政府財務報告方式所涉費用，或會出現困難；
- (s) 庫務局需要深入研究更改政府財務報告方式所涉費用及帶來的好處；
- (t) 如專責小組決定政府需要更改財務報告方式，便會研究有關費用可如何承擔，並且研究分階段推行會否較合適；

部門資源帳目試驗研究

- (u) 有意見認為部門資源帳目試驗研究價值十分有限；
- (v) 決定不再進行試驗研究，並非因有關部門及決策局的回應所致。單憑各決策局及部門反應冷淡這點，絕不能成為充分理由；

- (w) 決定不再進行試驗研究的主要原因有二，其一是認識到有需要由中央統籌進行一項如專責小組現正進行的檢討，其二是認識到由於推行資源增值計劃，各部門及決策局會即時面對資源緊絀問題；
- (x) 她相信，管制人員表示無法完全控制其部門的全部運作費用，在某種程度上是真實的。舉例來說，他們屬下人員是根據適用於所有政府部門的聘用及服務條件支取薪酬的；而在決定如何應付他們對辦公地方的需要時，則須先研究整體上如何使用政府產業，才最為物有所值(註9)；及
- (y) 她同意有關向公眾交代責任的問題，以及必須提供財務資料以便促進政府各部門作出妥善的財務管理這點，應在專責小組的檢討中佔適當比重。

8.2 庫務署署長表示：

國際間公共財務報告方式的發展情況

- 只有少量已發表的資料，證明採用應計制會計的國家及公營部門單位，因採用該制度而得到重大益處(註10)；
- 海外國家因採用應計制會計而得到的益處，實際來自這些國家的公營部門改革，而採用應計制會計是他們進行改革的過程中，必會出現的連帶結果(見上文第8.1(i)分段註8)；
- 單靠應計制會計並不能協助海外政府或本港的政府部門作出改善，反而更需要的是，部門首長對交代部門開支的方式，應作出頗為徹底的改變；及

部門資源帳目試驗研究

- 根據部門對部門資源帳目試驗研究的反應，管制人員可做的實在有限，因所涉成本很多都不是其所能控制的。這類成本包括一般職系人員薪金、附帶福利及辦公地方開支。這些成本可佔管制人員所負責工作的開支總額的80%(見上文第8.1(x)分段註9)。

註9：審計署認為，即使在現行財政預算管制制度下，以應計制會計方式編製的全部成本資料，仍有助管制人員更妥善管理資源(見上文第7.9段)。

註10：如上文第3及第5部分所述，現金收付制會計的局限和應計制會計的優點，是國際權威組織所發表的研究結果及意見。在一九九三年成立的財務報告方式工作小組，以及在一九九四年受政府委聘研究有關政府採用部門資源帳目的顧問，都提出類似的研究結果及意見。此外，庫務局局長表示，現行的現金收付制帳目有若干缺點，專責小組會審慎研究轉用應計制會計可帶來的好處(見上文第8.1(a)及8.1(n)分段)。

8.3 關於部門資源帳目試驗研究，部分參與部門和所屬決策局已就審查結果作出回應。他們在回應中都大致同意應計制會計確有好處，但也表示：

- 有需要借助一套合適的電腦化管理資訊系統，以支援部門資源帳目的推行；
- 在現行的財政預算制度下，各決策局和部門在控制資源運用方面仍有限制；
- 難於承擔實施財務報告制度的變更的支出；及
- 在確定成本效率指標方面有一定困難。

回應詳情載於附錄 C。

根據《公共財政條例》第 29 條成立的基金

政府根據《公共財政條例》第 29 條成立了八個基金，分別是：

- (a) **資本投資基金** 這基金是為在政府架構以外的公營部門機構和財務委員會指定的其他機構所作的投資和貸款提供資金；
- (b) **基本工程儲備基金** 這基金是為工務計劃、徵用土地、非經常資助金及主要系統設備提供資金；
- (c) **公務員退休金儲備基金** 這基金的目的是當萬一政府未能自政府一般收入支付公務員退休金時，用以支付有關款項；
- (d) **賑災基金** 這基金提供一個現成機制，以便香港能夠對國際間的人道援助要求作出迅速的回應，對在香港以外發生的災難提供賑濟；
- (e) **創新及科技基金** 這基金是為那些有助本港製造業和服務業創新及提升科技水平，以及有助這些行業提升水平和發展的各项計劃提供資金；
- (f) **土地基金** 這基金旨在把香港特別行政區政府土地基金前受託人所持的投資項目，正式轉撥入政府帳目內；
- (g) **貸款基金** 這基金為財務委員會核准的計劃提供款項，包括為本港的發展計劃提供貸款及墊款，以及為選定的專上院校學生提供貸款；及
- (h) **獎券基金** 這基金是以補助金、貸款及墊款形式，為社會福利服務提供資助。

資料來源：庫務署出版的《政府帳目》

附錄 B
(參閱第 3.1 段)

經合組織成員國

澳洲	德國	盧森堡	瑞士
奧地利	希臘	墨西哥	荷蘭
比利時	匈牙利	新西蘭	土耳其
加拿大	冰島	挪威	英國
捷克共和國	愛爾蘭	波蘭	美國
丹麥	意大利	葡萄牙	
芬蘭	日本	西班牙	
法國	韓國	瑞典	

資料來源：經合組織

參與部門資源帳目試驗研究的部門
及所屬決策局的回應

1. 建築署署長表示：
 - (a) 應發展一套電腦化管理資訊系統，以支援各部門推行部門資源帳目；及
 - (b) 部門承擔採用部門資源帳目的費用的能力，主要取決於新電腦化系統的功能和特點。
2. 消防處處長表示：
 - (a) 採用應計制會計帶來的眾多優點，已得到多個專業團體認同，這是毋庸置疑的。然而，推行時所造成的財務影響，也不應忽視；
 - (b) 在資源增值計劃的前提下，各部門的內部資源都極為緊絀。如要承擔發展有關制度的所需成本，各部門或會有困難；
 - (c) 當局應該考慮把現金收付制會計和應計制會計等系統納入庫務署署長現正檢討的政府財政管理資訊系統內；
 - (d) 由於大部分的部門開支都受制於傳統的總目及分目下，管制人員在重新調配轄下資源方面可享有的靈活性和獲授權力，都受到現行各項規則的許多限制；
 - (e) 雖然管制人員有責任確保轄下的資源得以有效率和有效益地調配，但在決定調配部門新撥及現有資源方面，庫務局局長和有關的決策局享有較大權力；
 - (f) 由於私營機構沒有提供可與消防處作比較的服務，因此，與其他類似的服務供應商比較服務的成本效益這方法並不可行；
 - (g) 消防處提供獨特而重要的公共服務，旨在保障市民的生命財產免受火警或其他災禍威脅，因此頗難預測服務需求量；及
 - (h) 消防處所接的每宗求助個案的複雜性各有不同，損毀程度也難於預測。因此，以常用方式來確定救火及拯救服務的成本效益，並不恰當。
3. 資訊科技署署長表示：
 - (a) 他同意一般來說，部門資源帳目會提供有用的全部成本資料。但其作為管理決策工具的功能，並不能直接應用於資訊科技署負責的工作，因為：

- (i) 有些成本不是資訊科技署所能控制的，例如辦公地方成本。雖然管制人員可決定如何最恰當使用分配給他們的部門的辦公地方，他們不能為取得最具成本效益的辦公地方作出策劃。另一個例子是由其他中央行政部門收取的中央行政間接費用，這也是非管制人員所能控制的；
 - (ii) 在申請資源及財政預算管制方面，部門資源帳目對資訊科技署來說，並無幫助，因這些工作仍然依靠按現金收付制編製的報告；及
 - (iii) 資訊科技署部分工作，例如向政府部門提供技術指導，以及在政府部門內和向市民推廣使用資訊科技的工作，均是難以量化的。無疑在制訂服務表現指標時，其他部門的經驗可提供有用的參考。成本效率指標適用於性質重複以及很容易用成本定標的工作。如工作不屬這個性質，要制訂有意義的成本效率指標，即使不是不可能，也會有困難；及
- (b) 隨着資源增值計劃在 1999–2000 至 2002–2003 四個年度實施，資訊科技署感到難以承擔推行部門資源帳目的費用。

4. 社會福利署署長表示：

- (a) 應計制帳目可彌補現行的現金收付制帳目的不足，並提供額外資料，以帶來上文第 6.7 段所述的裨益；及
- (b) 但編製應計制帳目所需的額外工作，不應比可得的裨益多。如果額外工作量太繁重，則社署將無法應付。

5. 衛生福利局局長表示，整體而言，衛生福利局明白應計制會計有其益處。不過在香港的情況下，這些益處不一定會實現。因此，衛生福利局對是否應進一步推行應計制會計有所保留，而該局以前就部門資源帳目所作的評論（見上文第 6.10 段表三 (f) 項和 6.14 段表四 (i) 及 (j) 項）仍然有效。他亦表示：

- (a) 每個國家都有自己的特點及政策重點。經合組織及國際會計師聯合會得出的結論，對某些國家是適用的，對香港卻並不一定適用；
- (b) 上文第 4.6 段表二所提及的發達國家中，在財政預算管制方面，有些尚未公布有計劃採用應計制，這些國家必定有不這樣做的原因。香港的部門帳目主要用作預算管制，現時採用的現金收付制會計事實上富有成效；

- (c) 很多國家在反映真正的財政承擔及負債方面有殷切的需要，因為該等國家大多負有國債。由於本港政府沒有外債，要經應計制會計來反映財政承擔及負債的需要並不明顯；
- (d) 很多發達國家都有國營工業，使用全部成本去比較這些工業與商界的相類機構的表現是有用的。香港的情況則有所不同，大部分衛生及福利服務都由公營部門提供。就非經常開支項目的開支來說，衛生福利局現採用的制度把“承擔額”和“現金流量”分開計算。這個制度已逐漸脫離純現金收付制；
- (e) 推行部門資源帳目的成本是多是少，應根據需要和得益來評定；及
- (f) 若要將同一界別不同時期的成本指標作出比較，只要“成本”的定義在整段期間貫徹一致，現金收付制會計的成本計算法仍可起比較的作用。應計制會計則只能稍加改善（見下開註釋）。

上文第5段註釋：審計署注意到國際權威組織已清楚確定現金收付制會計的局限和應計制會計的優點（見上文第3及第5部分）。在香港，一九九三年成立的財務報告方式工作小組，及在一九九四年受政府委聘研究有關政府採用部門資源帳目的顧問，都提出類似的研究結果及意見。此外，庫務局局長表示，現行的現金收付制帳目有若干缺點，專責小組會審慎研究轉用應計制會計可帶來的好處（見上文第8.1(a)及8.1(n)分段）。

6. 規劃環境地政局局長表示：

- (a) 除非同時發展一套方便使用的電腦化財務管理資訊系統，否則即使在所有政府部門推行部門資源帳目，亦未必能帶來改善有關服務表現報告、作出更佳資源分配決策、改良財務管理手法等益處。要取得這些益處，當局有需要及早作出決定，制訂適當的機制，以報告政府的財務管理資料；及
- (b) 現時，政府的財務管理資料是以政策範圍和政策綱領為依據，但是最近發展的服務表現監察系統是以施政方針和成效重點為依據。這兩方面有需要予以協調，發展為一套通用系統，隨時為政府各階層的管理人員提供有用的財務資料。

7. 工務局局長表示，工務局的意見是，雖然應計制會計可在特別情況下使用（例如營運基金及政府公用事業），但如現行的財政預算程序維持不變，部門資源帳目只會在內部管理中起輔助作用，尤其是在決策局的層面。