

第 11 章

香港特别行政区政府

政府总部

库务局

检讨政府的财务报告方式

香港审计署

一九九九年十月十一日

声明

此简体版本只供网上阅览或下载。
如内容与繁体版本有任何差别，概以繁体版本为准。

检讨政府的财务报告方式

目 录

| | 段数 |
|-------------------------------|-----------|
| 撮要及主要审计结果 | |
| 第 1 部分：引言 | |
| 背景 | 1.1-1.2 |
| 帐目审查 | 1.3 |
| 帐目审查的目的 | 1.4 |
| 第 2 部分：财务报告的法定机制及安排 | |
| 法定机制 | 2.1-2.2 |
| 库务署署长制备的周年财务报表 | 2.3 |
| 政府部门和政府公用事业拟备的其他周年财务报表 | 2.4 |
| 第 3 部分：评估政府的现金收付制财务报告是否足以应付需要 | |
| 政府报告财务状况的目的 | 3.1 |
| 经合组织对现金收付制会计的意见 | 3.2 |
| 国际会计师联合会对现金收付制会计的意见 | 3.3-3.9 |
| 审计署对政府财务报告是否足以应付需要的评估 | 3.10-3.11 |
| 第 4 部分：国际间公共财务报告方式的发展情况 | |
| 逐渐察觉有需要采用应计制会计 | 4.1 |
| 经合组织在一九九三年的研究 | 4.2-4.4 |
| 发达国家采用应计制会计的发展情况 | 4.5-4.6 |
| 第 5 部分：政府财务报告采用应计制会计的优点 | 5.1 |
| 应计制会计利便决策 | 5.2 |
| 应计制会计加强向公众交代责任 | 5.3-5.4 |
| 国际会计师联合会所鉴定应计制会计的优点 | 5.5 |
| 第 6 部分：政府推行应计制会计的工作 | |
| 营运基金和政府公用事业实行应计制会计 | 6.1 |
| 一九九三年的财务报告方式工作小组 | 6.2-6.4 |
| 一九九四年的顾问研究 | 6.5-6.8 |
| 一九九四年的部门资源帐目试验研究 | 6.9-6.11 |
| 一九九六年的扩大试验研究 | 6.12-6.14 |
| 一九九九年的检讨政府财务报告政策专责小组 | 6.15-6.16 |

目 录 (续)

| | |
|----------------------------------|----------|
| 第 7 部分：审计署对政府财务报告方式的意见及建议 | |
| 审计署对政府财务报告方式检讨的意见 | 7.1 |
| 审计署对政府财务报告方式检讨的建议 | 7.2 |
| 审计署对改变政府财务报告方式所涉推行费用的意见 | 7.3–7.5 |
| 审计署对改变政府财务报告方式所涉推行费用的建议 | 7.6 |
| 审计署对部门资源帐目试验研究的意见 | 7.7–7.14 |
| 审计署对部门资源帐目试验研究的建议 | 7.15 |
| 第 8 部分：当局的回应 | 8.1–8.3 |
| 附录 A：根据《公共财政条例》第29 条成立的基金 | |
| 附录 B：经合组织成员国 | |
| 附录 C：参与部门资源帐目试验研究的部门及所属决策局的回应 | |
| 附录 D：中文版从略 | |

检讨政府的财务报告方式

撮要及主要审计结果

A. **引言** 为遵办法定的财务报告规定(主要载于《核数条例》), 库务署署长就政府一般收入帐目及按照《公共财政条例》设立的基金, 制备周年财务报表。这些财务报表是根据传统的现金收付制拟备, 即只在收到或支付现金时才确认交易 (第 1.1 及 2.3 段)。

B. **帐目审查** 鉴于发达国家在改良政府财务报告方式上的发展, 以及公众人士要求加强政府对资源运用的问责性, 审计署最近就政府财务报告机制进行审查 (第 1.3 段)。

C. **国际组织的意见** 经济合作及发展组织(经合组织) 认为, 就政府的财务报告而言, 现金收付制会计可提供有用的资料, 供评估短期的经济影响和衡量是否符合开支限额。然而, 经合组织察觉到现金收付制会计有若干缺点: 现金收付制会计不能提供妥善基准, 供衡量经济节省程度和效率方面的表现, 或衡量是否达致所定目的。国际会计师联合会亦表达过类似的意见, 认为政府以现金收付制报告财务状况, 不足以应付需要(第 3.1 至 3.9 段)。

D. **审计署对政府财务报告方式的评估** 审计署注意到, 政府以现金收付制报告财务状况既不能反映各部门耗用的资源总额, 亦不能显示运用实物资产的情况或记录日后的负债。这些资料对有效的资源管理、决策和衡量政府表现, 至为重要。审计署认为, 政府以现金收付制报告财务状况, 不足以应付使用者现今的需要 (第 3.10 及 3.11 段)。

E. **国际发展情况** 过去十年来, 有多个发达国家在采用应计制会计(即在交易发生时立即予以确认) 报告公共财务状况的工作, 已取得重大进展。这些国家包括澳洲、加拿大、芬兰、冰岛、新西兰、瑞典、英国和美国。经合组织发现, 所有使用者因采用应计制会计而预计得到的整体利益, 应多于所涉成本(第 1.2、4.3 及 4.6 段)。

F. **应计制会计的优点** 政府财务报告采用应计制会计的一大优点是利便决策。该方式能提供全部成本的资料, 有助对资源分配和工作外判方面作出更适当的决定, 并有助评估政府服务的效率。提供有关资产和负债的资料, 则有助改善资产运用和营运资金的管理。此外, 提供全部成本的资料和政府资产负债的资料, 对履行向公众交代责任是很重要的, 使公众能够评估政府服务的成本效益及政府部门的服务表现(第 5.2 至 5.5 段)。

G. 政府推行应计制会计的工作 一九九三年，当局成立工作小组，检讨政府的财务报告方式。一九九四年，政府通过工作小组的建议，以应计制编制部门资源帐目。同年，政府就采用部门资源帐目一事进行顾问研究。顾问建议所有政府部门均应每年编制部门资源帐目。一九九四年年底，当局进行部门资源帐目试验研究，共有四个部门参与。其后于一九九六年，当局扩大试验研究，另有六个部门参与。该十个部门及其所属决策局回应的意见不一。审计署注意到，不赞成部门资源帐目的理由的依据存在问题。可是，库务局并没有审慎评估这些论据，亦没有对此加以驳斥。审计署亦注意到，在评估试验研究时，当局未有在履行向公众交代责任方面，充分考虑部门资源帐目的效益。一九九九年四月，当局成立专责小组，由库务局局长担任主席，负责检讨政府的财务报告政策。专责小组会在二零零零年年底或之前，就政府应采用的财务报告标准和形式向财政司司长提交报告(第6.2至6.16、7.13及7.14段)。

H. 审计署的建议 审计署建议，在专责小组现正进行的政府财务报告方式检讨中，库务局局长应：

- 充分考虑政府现金收付制财务报告方式的不足之处，以及应计制会计的优点(第7.2段)；
- 加速决定政府是否采用应计制会计；如决定采用，应订立一个确切的推行时间表(第7.2段)；
- 在评估各个财务报告方案时，考虑各部门藉提高生产力，以承担推行的费用这方法是否可行，并考虑应否分阶段推行(第7.6段)；
- 订立清晰明确的程序，以供审慎评估有关各方的回应(第7.15段)；及
- 除了把部门资源帐目用作内部管理工具，充分考虑改善关于服务表现的对外报告和加强向公众交代责任的需要(第7.15段)。

I. 当局的回应 库务局局长表示，本审计报告提供了适时和宝贵的参考材料，专责小组在商议有关问题时，定会全面考虑(第8.1段)。

第 1 部分：引言

背景

1.1 1998–99 年度，政府的收入为2,080亿元，经常开支及非经常开支则分别为1,640 亿元及750 亿元。为交代这些收入和开支，担任政府会计师的库务署署长为政府制备一套周年财务报表。这些财务报表是根据传统的现金收付制拟备，即只在收到或支付现金时才确认交易。这些财务报表由审计署署长审计。根据《核数条例》(第122 章)，经审计的财务报表会连同审计署署长报告书提交立法会。

1.2 过去十年，全球主要发达国家报告财务状况的方式，已由传统的现金收付制改为应计制，即在交易发生时立即予以确认。这些国家包括澳洲、加拿大、芬兰、冰岛、新西兰、瑞典、英国和美国。改变的主要原因是为管理阶层提供更全面的资料，协助其作出更佳决定，务求提供具效率和有效益的公共服务，以及加强政府对公共资源运用的问责性。在香港，立法会议员为改善公共服务管理及加强政府的问责性，亦曾提出是否需要改变政府采用的会计方式的问题。政府就此意见检讨其财务报告制度，并就政府推行应计制会计进行试验研究。

帐目审查

1.3 鉴于发达国家在改良政府财务报告方式上的发展，以及公众人士要求加强政府对资源运用的问责性，审计署最近就政府财务报告机制进行审查。

帐目审查的目的

1.4 是次帐目审查的目的是：

- 评估政府的现金收付制财务报告是否足以应付需要，以及根据外国的经验，确定政府采用应计制会计的好处；及
- 评定政府推行应计制会计的工作。

第 2 部分：财务报告的法定机制及安排

法定机制

2.1 规管政府财务报告的法定机制主要载于《核数条例》。

2.2 《核数条例》第11条订明，库务署署长须于每一财政年度完结后的五个月内，或行政长官决定的较长期间内，向审计署署长呈交：

- 政府的资产负债表及收支报表；
- 按照《公共财政条例》(第2章)第29条设立的各项基金(注1)的资产负债表及收支报表；及
- 行政长官不时指明的其他报表。

库务署署长制备的周年财务报表

2.3 为遵办上文第2.2段内所载列的法定规定，库务署署长就政府一般收入帐目(注2)及按照《公共财政条例》设立的八个基金(见注1)，制备周年财务报表。这些财务报表是根据现金收付制拟备，包括资产负债表及收支报表。

政府部门和政府公用事业拟备的其他周年财务报表

2.4 除库务署署长制备的周年财务报表外，部分政府部门和政府公用事业亦制备本身的周年帐目，详情如下：

- **营运基金帐目** 营运基金(注3)帐目是按应计制拟备的。这些帐目与按照《公司条例》(第32章)成立的公司所拟备的帐目类似。营运基金帐目由审计署署长审计，并提交立法会审议。现时运作的五个营运基金分别是为公司注册处、机电工程、土地注册处、电讯管理局及邮政署而设立的；及
- **政府公用事业经营帐目** 政府公用事业(例如水务监督和政府收费隧道)制备有经营帐目，这些帐目也是按应计制拟备的。

注 1：按照《公共财政条例》第29条设立的基金共有八个，计有：资本投资基金、基本工程储备基金、公务员退休金储备基金、赈灾基金、创新及科技基金、土地基金、贷款基金和奖券基金。首七个基金的财务报告要求是由《核数条例》规定；至于奖券基金，则由《政府奖券条例》(第334章)规定。上述八个基金的目的载于附录A。

注 2：为方便控制和拨款，政府的财政活动是透过各类帐目和基金进行。政府一般收入帐目的作用犹如中央拨款工具，在有需要时把资源转拨至多项基金，而设立基金的目的是为某些特定活动提供资金。

注 3：营运基金是一项财政及会计安排，让部门以商业形式运作，但仍保持为政府的一部分，目的是改善为顾客提供的服务质素。

第 3 部分：评估政府的现金收付制财务报告是否足以应付需要

政府报告财务状况的目的

3.1 根据经济合作及发展组织(经合组织) (注4) 在一九九三年进行的一项研究，为厘定公营机构的会计及财务报告目的而进行的工作，带出了一系列需政府处理的资料需要。为切合这些需要，当局须向政府和公共机构财务报表的使用者，提供各类资料，包括有关符合规定和管理工作、财政状况、服务表现及经济影响各方面的资料，详见下文表一。

表一

资料的种类和用途

| 资料的种类 | 资料的用途 |
|-----------|--|
| 符合规定和管理工作 | 让使用者评估资源是否根据法律 / 合约规定取得 / 运用，并确定在保管财政 / 实质资源方面的管理工作是否妥善。 |
| 财政状况 | 让使用者评估收入来源 / 种类、资源分配 / 运用、收入足以支付各类营运成本(包括非现金成本) 的程度、现金流量的时间 / 数量、应付短期及长期财政承担的能力，以及整体的财政状况。 |
| 服务表现 | 有助使用者评估各项营运的经济节省程度和效率，并确定是否达到先前公布的目标和目的。 |
| 经济影响 | 有助使用者评估政府的工作对经济体系带来的经济影响，及评估政府开支方案和先后次序。 |

资料来源：经合组织

经合组织对现金收付制会计的意见

3.2 经合组织认为现金收付制会计不能满足上述所有的资料需要。现金收付制会计有一定的优点，可评估短期的经济影响和衡量是否符合开支限额。但对于有助作出管理方面的决定和反映财政状况，其功能则有限。此外，现金收付制会计不能提供妥善基准，供衡量经济节省程度和效率方面的表现，或衡量是否达致所定目标或目的。

注 4：经合组织在一九六一年成立，其宗旨是在其成员国建立健全的经济体系、提高效率、扩大自由贸易，以及为工业及发展中国家的发展提供协助。经合组织现时有29个成员国，名单载于附录 B。

国际会计师联合会对现金收付制会计的意见

3.3 国际会计师联合会(注5)对现金收付制会计的意见，曾在一九九八年发出的《政府财务报告指引》征求意见稿中发表，现载于下文第3.4至3.9段。

现金收付制会计的优点

3.4 **显示开支与拨款相符** 只要预算和其他开支需要本身都是以现金收付制厘定，现金收付制帐目可显示开支与合法通过的预算和与法例及合约的规定是否相符。

3.5 **品质优点** 现金收付制的基本原则是易于理解和解释。只要现金流量在不同时段间变化不大，现金收付制帐目会高度可靠，可比较程度亦高。由于以现金收付制编制资料较为容易，因此以这方式编制报告会较以其他会计原则更能及时完成。

3.6 **成本** 实行现金收付制会计制度或以现金收付制拟备财务报表，均毋需广博的会计技巧。因此，政府如采用现金收付制会计，所需的经受训人员数目会较采用其他会计原则为少。以现金收付制编制资料所需的成本，较其他会计原则为低。

现金收付制会计的缺点

3.7 **不能提供较复杂的资料** 越来越多的政府财务报表使用者期望获得有关资产和负债的资料，以及现时耗用政府持有的净资产的影响。然而，现金收付制会计并不能满足这些资料需要。因此，如需更全面的资料，便得备存一些补充记录或考虑转用其他会计原则。

3.8 **不能显示非现金的资源流量** 现金收付制会计只把重点放于现金流量，其他资源流量却没有顾及，但这些资源流量亦可能对政府现时和日后提供货品和服务的能力有所影响。基于这个原因，以现金收付制编制的资料对决策者来说，作用可能较小。此外，由于有关资产和负债的资料欠奉，现金收付制会计会令选民较难促使政府对其运用一切资源方面负上责任。

3.9 **现金收付制帐目的复杂性** 尽管现金收付制会计表面看似简单，但实际上，以现金收付制拟备的财务报表会是复杂的，用者未必易于明了。这主要由于以极其详尽的方式报告收支的做法所致。

注 5：国际会计师联合会是由各地代表受雇于不同界别的会计师的全国专业会计师组织组成。目前，该会有143个成员组织，遍布104个国家，包括中华人民共和国。该会的宗旨是发展会计专业，以及将全球各地的标准协调一致，使会计师可按公众利益时常提供高质素服务。

审计署对政府财务报告是否足以应付需要的评估

3.10 在《公共财政条例》下，政府在一个财政年度可支出的款项，不得超逾立法会议决的拨款额。立法会在批准预算开支时，亦会颇详细地通过各笔拨款的用途。政府的现金收付制帐目显示开支与立法会批准的服务和限额相符，因此能达致显示政府的开支与拨款相符的目的(见上文第3.1 段表一及第3.4 段)。

3.11 然而，现金收付制会计的重点在于现金流量，其他资源流量则不会顾及。因此，政府以现金收付制报告财务状况既不能反映各部门耗用的资源总额，亦不能显示运用实物资产的情况或记录日后的负债。正如经合组织和国际会计师联合会所指出，这些资料对有效的资源管理、决策和衡量政府表现，至为重要(见上文第3.2及3.8段)。因此，**审计署认为，政府以现金收付制报告财务状况，不足以应付使用者现今的需要。**

第 4 部分：国际间公共财务报告方式的发展情况

逐渐察觉有需要采用应计制会计

4.1 发达国家逐渐察觉到公营单位须向公众交代的，不应只局限于现金流量及结余。因此，很多发达国家都推行公共管理改革，着重各项工作的成本效益。这些改革包括一系列的奖励措施，鼓励公营单位有更佳的管理，并且更灵活分配资源。要成功推行这些改革，财务报告的内容必须涵盖管理人员如何分配及使用可处理的整体经济资源(包括现金及非现金)，公营部门因而需要采用应计制会计。

经合组织在一九九三年的研究

4.2 经合组织在一九九三年进行研究(见上文第3.1段)后，发表文件阐述五个经合组织成员国在其公营部门已采用或正采用应计制会计方面的经验。该五个国家是澳洲、冰岛、新西兰、英国及美国。

4.3 从这些国家所得经验，经合组织发现，必须在实际推行后才可全面评估应计制会计的成本及效益。由于近年这些国家逐步推行公营部门改革，需要更详尽的财务资料，推行应计制会计的成本，在很多情况下都会与其他公营部门改革的成本混合计算。不过，经合组织的研究作出总结，指出“很明显，所有使用者因提供资料而预计得到的整体利益，应多于所涉成本”。

4.4 除了上文第4.2段所述的五个国家外，审计署留意到加拿大、芬兰及瑞典的公营部门在采用应计制会计报告财务状况的工作，已取得重大进展。这八个国家采用应计制会计的发展情况载于下文第4.5及4.6段。

发达国家采用应计制会计的发展情况

4.5 从上述八个国家所得经验，审计署留意到由现金收付制会计转为应计制会计，通常分为下列三个阶段：

- 第一阶段：个别机构及政府部门的帐目采用应计制；
- 第二阶段：整个政府的帐目采用应计制；及
- 第三阶段：预算管制采用应计制。

4.6 下文表二显示上述八个国家推行应计制会计方面的发展情况。

表二

八个发达国家采用应计制会计的发展情况

| 国家 | 第一阶段： 机构及部门的 帐目采用应计制 | 第二阶段： 整个政府的帐目 采用应计制 | 第三阶段： 预算案采用 应计制 |
|-----|---|--|------------------------------------|
| 澳洲 | 自1994-95 年度起 | 自1996-97 年度起 | 自1999-2000 年度起 |
| 加拿大 | 自八十年代起采用经修订的应计制会计(注1)；自2001-2002年度起会采用全面应计制 | 自八十年代起采用经修订的应计制会计；自2001-2002 年度起会采用全面应计制 | 尚未公布 |
| 芬兰 | 自一九九八年起 | 自一九九八年起 | 尚未公布 |
| 冰岛 | 自一九九二年起采用经修订的应计制会计 | 自一九九二年起采用经修订的应计制会计 | 自一九九八年起，冰岛已同时拟备现金收付制预算案和经修订的应计制预算案 |
| 新西兰 | 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 |
| 英国 | 自一九九八年起，所有部门已拟备部门资源帐目(注2)，以补足现金收付制的拨款帐目 | 自2003-2004 年度起会采用应计制 | 自2001-2002 年度起会拟备应计制预算案(在部门资源帐目方面) |
| 美国 | 自1997-98 年度起 | 自1997-98 年度起 | 预算案以现金收付制拟备，信贷计划则以应计制拟备 |

资料来源：审计署的研究

注1：经修订的应计制会计，除了规定资本资产的成本会于购置时全部当作开支记入帐目外，基本上已是全面应计制会计。

注2：在部门资源帐目内，所有与产出有关的投入项目以应计制记入帐目。所耗资源全部成本(即并非只计算现金成本)包括职工成本、营运成本、杂项支出、办公地方、折旧和其他部门提供的服务。

第 5 部分：政府财务报告采用应计制会计的优点

5.1 根据经合组织，任何会计和报告制度的基本目标，应该是提供有用资料，利便决策，并合乎交代资源运用的要求。

应计制会计利便决策

5.2 在利便决策的目标方面，经合组织在一九九三年的研究(见上文第4.2 段)，确定应计制会计所具有的优点如下：

- (a) 提供有关维持政府部门或机构运作，以及进行各种计划全部成本的资料，以助对资源的分配作出更适当的决定；
- (b) 提供全部成本的资料以利便工作外判的决定、公营部门服务的市场测试、内部和对外收费的厘定；
- (c) 就生产工作提供有关投入项目全部成本的资料，以提供一个机制，用以衡量各项计划和工作的效率水平，并在一段时间过后评估期间的改变；
- (d) 透过列出未尽其用的资产价值，令所持资产的管理得以改善；
- (e) 就应付和应收帐款，以及存货提供详细资料，因而可加强现金管理，减少对营运资金的需求；及
- (f) 方便公营机构内的相类单位，以及负责类似工作的公营和私营机构进行基准比较，以评估单位的表现。

应计制会计加强向公众交代责任

5.3 最高审计机关亚洲组织(注6)一九八五年有关向公众交代责任指引的东京宣言，把向公众交代责任定义为“受托管理公共资源的人士/机构就有关资源的管理提交报告，及就获授予的财政、管理及推行计划等职责交代责任”。

5.4 要履行向公众交代责任，政府财务报告应包括以下的主要元素：

- 披露政府就提供各项服务所动用资源的全部成本的资料，使公众能够评估政府服务的成本效益及政府部门的服务表现；及
- 披露有关政府资产和负债的资料，以便公众监察政府对资产的运用。这亦有助投资者和商人评估政府的资产净值。

注 6：最高审计机关亚洲组织是最高审计机关国际组织的一个地区工作小组。该国际组织于一九五三年成立，为国际公营机构的审计界人士提供联系网络，同时亦促进会员国之间在审计和财务管理资讯，以及经验方面的交流。其成员包括联合国组织150 多个会员国的国家审计署。

国际会计师联合会所鉴定应计制会计的优点

5.5 一九九八年国际会计师联合会发出的“政府财务报告指引”征求意见稿(见上文第3.3段)鉴定政府采用应计制会计的优点,与上文第5.2至5.4段所述的优点相若。该征求意见稿特别指出,应计制会计为使用者提供的资料可以:

- 让使用者评估政府为其工作融资及应付债务和财政承担的能力;
- 反映政府的财政状况及当中转变; 及
- 有助评估政府在服务成本、效率及成果方面的表现。

第 6 部分：政府推行应计制会计的工作

营运基金和政府公用事业实行应计制会计

6.1 如上文第2.4段所述，政府已在营运基金和政府公用事业实施应计制会计，因这些机构以商营方式运作而适合采用应计制会计。虽然政府的核心帐目仍以现金收付制拟备（即上文第2.3 段所述的帐目），政府已就采用应计制会计进行检讨。详见下文第6.2 至 6.16 段。

一九九三年的财务报告方式工作小组

6.2 由库务局局长担任主席的财务管理常务委员会在一九九三年六月通过成立工作小组，检讨政府的财务报告方式。工作小组主要职责是就设立财务报告机制作出建议，并计算设立机制所需成本和所得效益。工作小组主席为库务署副署长，成员则来自库务署、库务局、学术界和香港会计师公会。

6.3 一九九四年三月，工作小组作出总结，指出现行财务报告安排虽能显示管理责任的分配，但未能为资源管理、决策和衡量量值式会计工作提供足够资料。工作小组建议如下：

- 拨款制度要求交代理管理责任，因此仍须继续以现行形式拟备要公布的帐目；
- 为补现金收付制会计帐目的不足，政府宜编制应计制会计帐目，即部门资源帐目，此举亦是切实可行的；
- 初步应在若干部门实施部门资源帐目试验研究；及
- 较长远来说，政府公布的帐目应包括部门资源帐目。

6.4 一九九四年六月，财务管理常务委员会原则上通过工作小组的建议。

一九九四年的顾问研究

6.5 一九九四年十月，政府进行部门资源帐目试验研究期间（见下文第6.9段），同时就政府采用部门资源帐目一事进行顾问研究。

6.6 一九九五年一月，顾问建议政府采用部门资源帐目和每年公布应计制及全部成本财务报告，以补现金收付制帐目的不足，其他建议则包括：

- 所有政府部门均应每年编制部门资源帐目；及
- 部门资源帐目应接受合规性审计。

6.7 顾问指出，采用部门资源帐目有下列益处：

- (a) 改善关于服务表现的对外报告和加强向公众交代责任；
- (b) 集中处理较重要的工作计划，以改善公共政策的制订；
- (c) 利便衡量服务表现；
- (d) 协助决定如何改变资源组合；
- (e) 改善财务管理手法，例如库存投资等；及
- (f) 补充和加强政府为提高效率而采取的措施。

6.8 顾问建议，部门资源帐目在30个月内分两期推行，每期推行部门约40个。顾问估计推行部门资源帐目首年需费5,100万元，而其后每年的经常开支为2,700万元。顾问认为，与政府每年的开支相比，推行费用并不重大，政府开支稍为减省而腾出的资源，已足以支付采用部门资源帐目的费用。

一九九四年的部门资源帐目试验研究

6.9 一九九四年年底，库务署因应工作小组的建议进行一项试验研究，涉及的四个部门分别是建筑署、消防处、社会福利署(社署)及库务署。研究的主要目的是确定在部门层面引进部门资源帐目的可行性和影响。上述四个参与试验研究的部门制备了1993-94年度的部门资源帐目。

6.10 一九九五年年初，库务署署长邀请建筑署、消防处和社署，评论部门资源帐目是否会得到顾问预期取得的益处(见上文第6.7段)。一九九五年年中，库务局局长邀请上述三个部门所属的决策局评论决策局局长可怎样利用部门资源帐目来改善决策程序和资源分配先后次序的决定。此外，在一九九五年年底，库务署亦在一份为财务管理常务委员会拟备的文件中，对部门资源帐目作出评论。各部门及其所属决策局回应的意见不一，现撮载于下文表三。

表三

与一九九四年部门资源帐目试验研究
的四个部门及其所属决策局的回应

| 部门 / 决策局 | 回应 |
|-----------------------|--|
| (a) 建筑署 | 部门资源帐目的益处可能被夸大，因为有关益处是根据推行应计制会计所得的，但却没有拟备整体综合帐目，这削弱建筑署在现行形式下对工作计划范畴作出的贡献。这方面还有很多工作要做，方能够适当地反映本署的价值。 |
| (b) 消防处 | 部门资源帐目可与现行的现金收付制财务报告互相配合。不过，若要取得部门资源帐目的益处，在进行周年资源分配工作之前，须能够及时拟备帐目及未来成本预算；同时消防处亦须获赋予决定如何运用资源的权力。此外，消防处的工作与其全部成本的比较，不能直接用来准确衡量其成本效率。 |
| (c) 社署 | 社署赞同部门资源帐目的概念，并预计有关益处可实现。社署会拟订一套行动计划大纲，在部门进一步发展和推行部门资源帐目。社署相信部门资源帐目应接受合规性审计。 |
| (d) 库务署 | 部门资源帐目让库务署了解本身的综合情况。这有助在宏观层面，而非微观层面作出策划。 |
| (e) 工务局 (建筑署的决策局) | 倘现行的财政预算程序维持不变，部门资源帐目只会担当辅助角色。虽然部门资源帐目可能有潜质成为一种工具，协助部门在调配资源方面作出更有效的决定，但它对工务局的作用有限，因为基于所属工种 / 所需专业知识相异。政府部门 / 机构成本极高的服务，往往不能由其他供应商提供的较廉宜服务代替。 |
| (f) 卫生福利局 (社署的决策局) | 部门资源帐目的概念值得推许，它可改善服务表现的对外报告，而最大用处在于让卫生福利局直接比较社署和非政府机构的成本，以及监察后者是否符合成本效益。不过，该局不肯定部门资源帐目是否真能有助作出更佳决策及资源分配先后次序的决定。社会福利服务的提供主要取决于社会的需要，就社会福利服务而言，审慎商业原则只是其中一个应当考虑的因素。倘有证据显示有需要提供某类服务，则无论全部成本有多高，该局都须要提供。决策和资源分配先后次序的决定视乎服务对象的需要多于成本考虑。 |

表三 (续)

- (g) 保安局 (消防处的决策局) 保安局对消防处是否适合参与试验研究有所保留, 因为该处提供的必要服务是私营机构所没有提供的, 而且没有其他机构可用以比较提供服务的全部成本。就比较成本趋势的目的而言, 只要计算基础一致, 则不论以现金成本计算或以全部成本计算, 均无差别。此外, 为确保能保障市民的生命财产免受火灾及其他危险损害, 公众安全的益处远较成本重要。

资料来源: 库务署的记录

6.11 一九九五年十二月, 财务管理常务委员会作出总结, 指出部门资源帐目的用处在于改善资源管理。该委员会决定, 为评估部门资源帐目怎样能用作“内部管理工具”, 试验研究的范围应扩大至另外一些部门。

一九九六年的扩大试验研究

6.12 一九九六年四月, 当时的布政司委员会公务员叙用政策小组通过扩大试验研究。有六个部门被选定参加这个扩大的试验研究, 分别为卫生署、环境保护署(环保署)、政府化验所、政府车辆管理处、资讯科技署及政府印务局。

6.13 在完成编制1995-96年度的部门资源帐目后, 四个部门(即政府化验所、政府车辆管理处、资讯科技署及政府印务局)以难以拨出资源编制该等帐目为理由, 停止参与该项研究。余下的两个部门, 即卫生署和环保署(只限于废物设施纲领)继续参与, 并编制了1996-97年度和1997-98年度的部门资源帐目。

6.14 参与这项扩大试验研究的六个部门及其所属决策局的主要回应, 概列于下文表四。

表四

参与部门资源帐目扩大试验研究的 六个部门及其所属决策局的回应

| 部门 / 决策局 | 回应 |
|----------|--|
| (a) 卫生署 | 部门资源帐目提供下开有用的资料: 运用的资源总值、跨部门服务所需成本、以及卫生署资产值, 据此可探讨若干服务的成本效益。然而, 卫生署并不能为职员附带福利成本及其他部门为该署支付的开支等资源负责, 因为卫生署很多时候都不可自 |

表四 (续)

由选用服务供应商。此外，卫生署在重新调配资产方面的弹性亦有限，而辖下诊所的情况亦不能以其重置净值反映出来。另外，运用的资产净值亦无正回报，因为卫生署大部分的服务都是免费或在巨额津贴下向公众提供的。

- (b) 环保署
- 在现行的现金收付制资源分配和财政预算管制机制下，部门资源帐目作为内部管理工具并非特别有用。管制人员并无一切所需的权力，以控制所有开支或在部门开支和个人薪酬两个分目之间把资源重新调配。然而，环保署相信，如资源分配和财政预算管制机制作出相应的更改，部门资源帐目可成为有用的管理工具。
- (c) 政府化验所
- 部门资源帐目可全面显示已运用资源的总值，服务表现指标则提供有关政府化验所的服务表现的有用资料。对于政府化验所的分析工作质素，服务表现指标宜纳入量化字眼以数量来表达。
- (d) 政府车辆管理处
- 部门资源帐目可提供指标，供该处衡量各项部门工作的成本效率和效益。
- (e) 资讯科技署
- 部门资源帐目对某些机构是有用的管理工具，但其作为管理决策工具的功能，并不能直接应用于资讯科技署的工作类别。因此该署不能从中获得多大益处。
- (f) 政府印务局
- 部门资源帐目有助补充现时采用的其他管理资料。此外，鉴于部门资源帐目日后会建立历史趋势资料，这将有助决策。
- (g) 规划环境地政局
(环保署和政府化验所的决策局)
- 部门资源帐目可补充其他现有指标，让规划环境地政局更清楚了解辖下部门的财务表现。然而，假如部门是以非现金收付制营运，例如营运基金，或部门获准更灵活管理其资源，包括资产，则有关全部成本的资料对衡量部门的表现更为有用。较长远来说，当开支数字的趋势确立后，部门资源帐目可能会有裨益。
- (h) 库务局
(政府车辆管理处、资讯科技署及政府印务局的决策局)
- 库务局支持政府车辆管理处、资讯科技署和政府印务局编制部门资源帐目。该局认为各部门可从部门资源帐目得知提供各类服务的全部成本，并可利用历史趋势数据评估提供服务和资源分配方面的成本效益有否提高。此外，各部门亦可根据投资于

表四 (续)

部门的资产净值，得出已运用资本的回报率。部门资源帐目有助这三个部门，亦有助库务局就是否把这些部门转为营运基金，作出较长远的决策。不过，把部门资源帐目应用在这些部门时会有一些限制，例如没有准则供衡量所提供服务的成本效益；另外，对于资讯科技署，由于电脑工程的复杂程度各有不同，难以制订衡量成本效率的指标。

- (i) 卫生福利局
(卫生署的决策局) 部门资源帐目下的一些报表颇为有用，能分类列出每项服务的成本，并更清楚显示资源如何运用。由于医疗护理服务的提供主要取决于市民的需要，而非成本或利润，因此部门资源帐目只可用作补充其他资料来源。部门资源帐目对财政自给的营运基金部门会更适用。对于部门资源帐目可作为卫生署的一个非常有用的内部管理工具这点，卫生福利局有所保留。
- (j) 卫生福利局
(政府化验所的决策局) 卫生福利局明白部门资源帐目所提供有关成本的补充资料颇为有用。然而，由于商界与政府化验所相类的机构所涉的测试成本不详，因此，如欲把部门资源帐目用作管理工具，据之评估政府化验所的营运的成本效益，其适用程度可能有限。
- (k) 公务员事务局 部门资源帐目下的财务报表颇为有用，可补充现有的工具，供监察卫生署各项工作的成本效益及作策划之用。

资料来源：库务署的记录

一九九九年的检讨政府财务报告政策专责小组

6.15 一九九九年四月，当局成立专责小组，以检讨政府的财务报告政策，并重新探讨在政府内采用应计制会计。专责小组由库务局局长担任主席，成员来自库务局和库务署，包括库务署署长。专责小组的职责如下：

- 研究政府采用现行财务报告标准的背景；
- 在考虑过现行和建议的标准及有关各方的意见后，根据政府财务报告制度商定的目标，评估现行的财务报告机制是否足以应付需要；
- 考虑是否应修改需公布的财务报告，如应修改的话，则确定法律和实务方面的影响，并研究有关修改会否影响现行的财政预算程序；及
- 在二零零零年年底或之前，就政府应采用的财务报告标准和形式向财政司司长提出建议；如有需要，并提出推行计划及所涉费用。

6.16 专责小组订有工作计划，列出各项工作的时间表，详情如下：

| 工作 | 工作时间表 |
|------|-----------------|
| 搜集资料 | 一九九九年四月至一九九九年六月 |
| 商议 | 一九九九年六月至二零零零年六月 |
| 汇报 | 二零零零年六月至二零零零年九月 |

第 7 部分：审计署对政府财务报告方式的意见及建议

审计署对政府财务报告方式检讨的意见

7.1 如上文第3部分所述，现金收付制帐目虽然可以显示管理责任，但却未能符合政府财务报告的其他主要目的，包括衡工量值式会计。如上文第4及第5部分所述，应计制帐目的优点已得到公认，而发达国家的公共财政帐目正逐渐转用应计制会计。在这方面，审计署关注到，虽然政府通过工作小组在一九九四年提出推行部门资源帐目的建议（见上文第6.3及6.4段），并随后完成一项顾问研究和两项试验研究，但迄今仍未落实采用部门资源帐目。政府反而在一九九九年四月成立专责小组，重新探讨在政府内采用应计制会计。审计署认为政府须加速处理这事宜。

审计署对政府财务报告方式检讨的建议

7.2 审计署建议，在专责小组现正进行的政府财务报告方式检讨中，库务局局长应：

- 充分考虑政府现金收付制财务报告方式的不足之处，以及应计制会计的优点；
- 加速决定政府是否采用应计制会计；如决定采用，应订立一个确切的推行时间表；及
- 密切监察专责小组按照工作计划的进度，以避免延误。

审计署对改变政府财务报告方式所涉推行费用的意见

7.3 如上文第6.15段所述，专责小组须考虑应否修改需公布的财务报告，如认为须要修改，便要提出所涉推行费用。库务局表示，专责小组会考虑部门资源帐目在香港的特殊环境下是否达致所需财务报告目标的最佳办法。

7.4 如上文第6.8段所述，顾问于一九九五年一月估计推行部门资源帐目首年需费5,100万元（以一九九九年八月物价计算为5,800万元），其后每年的经常开支为2,700万元（以一九九九年八月物价计算为3,100万元）。顾问认为，推行费用并不重大，政府开支稍为减省而腾出的资源，已足以支付这费用。

7.5 由于采用部门资源帐目的费用较少，以及公众日渐期待政府部门提高生产力，审计署认为，如采用部门资源帐目，专责小组应考虑由各部门承担推行费用是否可行。审计署又认为，由于各部门情况不同（包括各部门承担推行费用的能力），分阶段推行该计划会较合适。专责小组在商议各方案时，亦应考虑分阶段推行的办法。

审计署对改变政府财务报告方式所涉推行费用的建议

7.6 审计署建议，在专责小组现正进行的政府财务报告方式检讨中，在评估各个财务报告方案时，库务局局长应：

- 考虑各部门藉提高生产力，以承担推行的费用这方法是否可行；及
- 考虑分阶段推行，以顾及各部门不同的情况(包括各部门承担推行费用的能力)。

审计署对部门资源帐目试验研究的意见

7.7 至于在一九九八年完成的两项部门资源帐目试验研究(见上文第6.9至6.14段)，审计署就有关记录进行的审查显示，政府对试验研究的评估有不足之处。审计署的意见载于下文第7.8至7.14段。

部门资源帐目作为内部管理工具

7.8 如上文第5.2段所述，应计制会计可提供有用的资料，以方便作出管理决策。对于评估部门资源帐目是否有效的内部管理工具，参与的部门及其所属决策局回应的意见不一。部分部门及决策局赞成采用部门资源帐目，而其他则对其成效有所保留。有关回应撮述于上文第6.10及6.14段。审计署就各部门及决策局的回应进行的研究显示，不赞成推行部门资源帐目的理由的依据整体上存在问题。审计署的意见载于下文第7.9至7.13段。

7.9 *现行财政预算管制制度的限制(见上文表三(b)及(e)项和上文表四(a)、(b)及(g)项)* 工务局、规划环境地政局、消防处、卫生署及环保署表示，在现行的财政预算管制制度下，管制人员对提供服务所需的一切资源没有全面的控制权。审计署认为管制人员有责任确保在他们控制下的资源获得有效率及有成效的调配。在现行的财政预算管制制度下，管制人员可以(尽管不能完全)控制资源的使用。例如，他们可透过妥善的规划及工作编配，尽量提高其员工的生产力。他们亦可防止政府资产未尽其用，方法之一是找出过剩的资产(例如办公地方或部门宿舍)，并把这些资产归还给有关当局。即使在现行的财政预算管制制度下，部门资源帐目亦可用来协助管制人员更妥善管理他们的资源。此外，审计署注意到政府正推出一系列在整个政府实行的措施，例如整笔拨款安排(注7)和公务员体制改革，让管制人员能更灵活地运用资源。审计署认为，部门资源帐目会提供一个有用的工具及动力，让政府能更灵活地调配资源，以致能更有效率及更有成效地提供

注 7：自1999-2000年度起，政府试行在五个部门采用整笔拨款安排，这些部门包括公务员培训处、知识产权署、申诉专员公署、香港警务处及库务署。在整笔拨款安排下，部门运作所需的全部经常开支都列入同一个称为“运作开支”的分目项下，管制人员可灵活调配款项，但在人手编制方面则受规限。

公共服务。库务局指出，部门资源帐目另一个好处是有助当局作较长远的决策，把一些政府部门改为以营运基金形式运作，以提高为顾客提供的服务质素(见上文表四(h)项)。

7.10 **难于厘定成本效率指标(见上文表三(b)项及上文表四(h)项)** 消防处认为很难厘定成本效率指标。库务局亦报告资讯科技署有同样问题。不过，审计署注意到政府车辆管理处(见上文表四(d)项)有正面的回应，该处表示“部门资源帐目可提供指标，供该处衡量各项部门工作的成本效率及效益”。审计署亦注意到在每年的预算内，管制人员的报告显示很多部门成功地确定可衡量的服务表现指标。此外，其他发达国家在厘定服务表现指标方面取得了很大的进展。审计署认为，有关部门在厘定服务表现指标时，有需要借鉴其他机构(本地及海外)的经验，及同时以部门资源帐目提供的其他管理资料，利用服务表现指标来有效地管理部门的表现。

7.11 **欠缺相类的成本指标(见上文表三(g)项和上文表四(h)及(j)项)** 保安局及卫生福利局报告，商界并没有相类的成本指标可分别作为消防处及政府化验所服务表现的比较基准。库务局表示政府没有准则来衡量某些部门所提供的服务的成本效益。审计署认为，与商界比较并非衡量政府部门表现的唯一方法。其他方法包括比较部门一段时间的成本指标及与标准成本比较。审计署认为，部门资源帐目可提供有关的成本资料，因此就这方面而言，相当有用。

7.12 **按需要提供的服务(见上文表三(f)项及上文表四(i)项)** 卫生福利局就社署及卫生署提供的服务发表意见。关于社署所提供的服务，卫生福利局认为“倘有证据显示有需要提供某类服务，则无论全部成本有多高，我们都须要提供”。该局不肯定部门资源帐目是否真能有助作出更佳的决策及资源分配先后次序的决定。至于卫生署所提供的服务，卫生福利局表达了类似的意见：“医疗护理服务的提供主要取决于市民的需要，而非成本或利润”。由于资源缺乏，而社会的需要很多，审计署认为任何决策均须考虑到成本效益。此外，可能有不同的方法去满足某项特殊需要，而在决定哪一个方法来达到目的是最具成本效益时，成本经常是一项重要的考虑因素。部门资源帐目在提供必须的成本资料方面十分有用。

7.13 审计署注意到，在进行部门资源帐目试验研究时，库务局并没有清楚订定评估参与者回应的程序。因此，虽然不赞成部门资源帐目的理由的依据存在问题，库务局并没有审慎评估这些理由，亦没有对此加以驳斥。这可能是导致推行部门资源帐目进度缓慢的原因。审计署注意到，目前专责小组正就财务报告方式进行检讨，专责小组在决定未来路向时，会征询及考虑有关各方的意见。审计署关注到，有关各方可能再次给予类似的理由去反对日后提出的修改政府财务报告准则的建议。审计署认为，库务局必须为现正进行的检讨订立清晰明确的程序，以供审慎评估有关各方的回应。

部门资源帐目作为加强向公众交代责任的工具

7.14 如上文第6.7(a)段指出，部门资源帐目可用来改善关于服务表现的对外报告和加强向公众交代责任。不过，审计署注意到，有关部门及决策局在评估试验研究时，主要是以如何利用部门资源帐目作为“内部管理工具”为出发点(见上文第6.11段)。因此，当局未有在履行向公众交代责任方面，充分考虑部门资源帐目的效益。审计署认为这方面的功用十分重要，应详加考虑。

审计署对部门资源帐目试验研究的建议

7.15 审计署建议，在专责小组现正进行的政府财务报告方式检讨中，库务局局长应：

- 订立清晰明确的程序，以供审慎评估有关各方的回应(见上文第7.9至7.13段)；及
- 除了把部门资源帐目用作内部管理工具，充分考虑改善关于服务表现的对外报告和加强向公众交代责任的需要(见上文第7.14段)。

第 8 部分：当局的回应

8.1 库务局局长表示，由库务局和库务署派代表组成的专责小组正在研究政府的财务报告方式，本审计报告正好为专责小组的商议提供了适时和宝贵的参考材料。专责小组会全面考虑本审计报告提出的事项。库务局局长亦表示：

政府现金收付制财务报告是否足以应付需要

- (a) 库务局以往也承认现行现金收付制帐目有若干缺点；
- (b) 在判断政府的财务报告资料是否符合内部及外间使用者所需时，须看政府编制的整套财务资料，而非单看每年公布的帐目；
- (c) 每年公布的帐目可反映政府管理各项收入的情况，以及证明开支没有超逾立法会批准的拨款额；
- (d) 供决策用的资料是特别编备的，并非依靠已公布帐目所载的资料；
- (e) 至于按照收回全部成本方式厘定的各项收费，库务署署长发出的《成本计算手册》订明，有关成本的资料应按照应计制编制；
- (f) 与外判服务有关的特别成本估计，或须着眼于修订现行安排带来的边际成本及效益，而非全部成本；
- (g) 财政司司长每年在财政预算案演词所公布的中期预测，有助向外间人士显示政府整体财政状况，以及持续推行开支计划的能力；
- (h) 有关政府的资源运用，每年的预算载有目标及主要服务表现指标，而预算草案须经立法会议员在财务委员会为此召开的特别会议上详细审议；

国际间公共财务报告方式的发展情况

- (i) 就由现金收付制会计转为应计制会计的国家而言，该项变动并非单独作出，而是范围更广的公营部门改革过程的一部分，有关改革是为配合国家的特定需要而进行的(注8)；
- (j) 一些海外国家推行的公营部门改革包括进行重大组织改革及采用全部成本拨款方法，因而促使并推动这些国家转用应计制会计；

注 8：如上文第7.9段所述，政府正推出一系列在整个政府实行的措施，例如整笔拨款安排和公务员体制改革。审计署认为实行这些措施，有需要采用应计制会计，以提供一个有用的工具，来协助部门及决策局更妥善管理他们的资源。

- (k) 在海外国家，要独立评估因实行应计制会计而取得的效益，十分困难，因这项变动往往与范围更广的改革一起进行；
- (l) 库务局不可假设适合其他国家的改革，必然适用于本地的特殊情况。然而，这并不表示库务局不可借鉴其他国家的经验，为香港定出最妥善的未来路向；
- (m) 研究此事的专责小组必须考虑上述影响。小组已开始工作，并抱着开放态度，对未来路向并无既定立场；

政府对财务报告方式的检讨

- (n) 专责小组进行检讨时，会充分考虑现金收付制帐目的缺点，并会审慎研究转用应计制会计可带来的好处；
- (o) 专责小组考虑政府财务报告方式的未来路向时，会审慎考虑各方面的不同需要；
- (p) 专责小组的工作并不简单，该小组需时仔细工作，以期编制一套立论妥当及合理的建议；
- (q) 虽然她希望专责小组可提早完成检讨工作，但她认为要该小组在二零零零年年底妥善完成有关工作并不切实可行；

改变政府财务报告方式所涉的推行费用

- (r) 根据资源增值计划，部门到2002-2003年度时，现时执行的所有工作需继续维持不变，但所用款项则须减少百分之五。该百分之五节省的资源会交还政府，用作为公众利益而须优先进行的新项目的拨款。部门对于承担更改政府财务报告方式所涉费用，或会出现困难；
- (s) 库务局需要深入研究更改政府财务报告方式所涉费用及带来的好处；
- (t) 如专责小组决定政府需要更改财务报告方式，便会研究有关费用可如何承担，并且研究分阶段推行会否较合适；

部门资源帐目试验研究

- (u) 有意见认为部门资源帐目试验研究价值十分有限；
- (v) 决定不再进行试验研究，并非因有关部门及决策局的回应所致。单凭各决策局及部门反应冷淡这点，绝不能成为充分理由；

- (w) 决定不再进行试验研究的主要原因有二，其一是认识到有需要由中央统筹进行一项如专责小组现正进行的检讨，其二是认识到由于推行资源增值计划，各部门及决策局会即时面对资源紧绌问题；
- (x) 她相信，管制人员表示无法完全控制其部门的全部运作费用，在某种程度上是真实的。举例来说，他们属下人员是根据适用于所有政府部门的聘用及服务条件支取薪酬的；而在决定如何应付他们对办公地方的需要时，则须先研究整体上如何使用政府产业，才最为物有所值(注9)；及
- (y) 她同意有关向公众交代责任的问题，以及必须提供财务资料以便促进政府各部门作出妥善的财务管理这点，应在专责小组的检讨中占适当比重。

8.2 库务署署长表示：

国际间公共财务报告方式的发展情况

- 只有少量已发表的资料，证明采用应计制会计的国家及公营部门单位，因采用该制度而得到重大益处(注10)；
- 海外国家因采用应计制会计而得到的益处，实际来自这些国家的公营部门改革，而采用应计制会计是他们进行改革的过程中，必会出现的连带结果(见上文第8.1(i) 分段注8)；
- 单靠应计制会计并不能协助海外政府或本港的政府部门作出改善，反而更需要的是，部门首长对交代部门开支的方式，应作出颇为彻底的改变；及

部门资源帐目试验研究

- 根据部门对部门资源帐目试验研究的反应，管制人员可做的实在有限，因所涉成本很多都不是其所能控制的。这类成本包括一般职系人员薪金、附带福利及办公地方开支。这些成本可占管制人员所负责工作的开支总额的80% (见上文第8.1(x) 分段注9)。

注 9： 审计署认为，即使在现行财政预算管制制度下，以应计制会计方式编制的全部成本资料，仍有助管制人员更妥善管理资源(见上文第7.9 段)。

注 10： 如上文第3 及第5 部分所述，现金收付制会计的局限和应计制会计的优点，是国际权威组织所发表的研究结果及意见。在一九九三年成立的财务报告方式工作小组，以及在一九九四年受政府委聘研究有关政府采用部门资源帐目的顾问，都提出类似的研究结果及意见。此外，库务局局长表示，现行的现金收付制帐目有若干缺点，专责小组会审慎研究转用应计制会计可带来的好处(见上文第8.1(a)及8.1(n)分段)。

8.3 关于部门资源帐目试验研究，部分参与部门和所属决策局已就审查结果作出回应。他们在回应中都大致同意应计制会计确有好处，但也表示：

- 有需要借助一套合适的电脑化管理资讯系统，以支援部门资源帐目的推行；
- 在现行的财政预算制度下，各决策局和部门在控制资源运用方面仍有限制；
- 难于承担实施财务报告制度的变更的支出；及
- 在确定成本效率指标方面有一定困难。

回应详情载于附录 C。

根据《公共财政条例》第 29 条成立的基金

政府根据《公共财政条例》第29 条成立了八个基金，分别是：

- (a) **资本投资基金** 这基金是为在政府架构以外的公营部门机构和财务委员会指定的其他机构所作的投资和贷款提供资金；
- (b) **基本工程储备基金** 这基金是为工务计划、征用土地、非经常资助金及主要系统设备提供资金；
- (c) **公务员退休金储备基金** 这基金的目的是当万一政府未能自政府一般收入支付公务员退休金时，用以支付有关款项；
- (d) **赈灾基金** 这基金提供一个现成机制，以便香港能够对国际间的人道援助要求作出迅速的回应，对在香港以外发生的灾难提供赈济；
- (e) **创新及科技基金** 这基金是为那些有助本港制造业和服务业创新及提升科技水平，以及有助这些行业提升水平和发展的各项计划提供资金；
- (f) **土地基金** 这基金旨在把香港特别行政区政府土地基金前受托人所持的投资项目，正式转拨入政府帐目内；
- (g) **贷款基金** 这基金为财务委员会核准的计划提供款项，包括为本港的发展计划提供贷款及垫款，以及为选定的专上院校学生提供贷款；及
- (h) **奖券基金** 这基金是以补助金、贷款及垫款形式，为社会福利服务提供资助。

资料来源：库务署出版的《政府帐目》

附录 B
(参阅第 3.1 段)

经合组织成员国

| | | | |
|-------|-----|-----|-----|
| 澳洲 | 德国 | 卢森堡 | 瑞士 |
| 奥地利 | 希腊 | 墨西哥 | 荷兰 |
| 比利时 | 匈牙利 | 新西兰 | 土耳其 |
| 加拿大 | 冰岛 | 挪威 | 英国 |
| 捷克共和国 | 爱尔兰 | 波兰 | 美国 |
| 丹麦 | 意大利 | 葡萄牙 | |
| 芬兰 | 日本 | 西班牙 | |
| 法国 | 韩国 | 瑞典 | |

资料来源：经合组织

参与部门资源帐目试验研究的部门
及所属决策局的回应

1. 建筑署署长表示:

- (a) 应发展一套电脑化管理资讯系统, 以支援各部门推行部门资源帐目; 及
- (b) 部门承担采用部门资源帐目的费用的能力, 主要取决于新电脑化系统的功能和特点。

2. 消防处处长表示:

- (a) 采用应计制会计带来的众多优点, 已得到多个专业团体认同, 这是毋庸置疑的。然而, 推行时所造成的财务影响, 也不应忽视;
- (b) 在资源增值计划的前提下, 各部门的内部资源都极为紧绌。如要承担发展有关制度的所需成本, 各部门或会有困难;
- (c) 当局应该考虑把现金收付制会计和应计制会计等系统纳入库务署署长现正检讨的政府财政管理资讯系统内;
- (d) 由于大部分的部门开支都受制于传统的总目及分目下, 管制人员在重新调配辖下资源方面可享有的灵活性和获授权力, 都受到现行各项规则的许多限制;
- (e) 虽然管制人员有责任确保辖下的资源得以有效率和有效益地调配, 但在决定调配部门新拨及现有资源方面, 库务局局长和有关的决策局享有较大权力;
- (f) 由于私营机构没有提供可与消防处作比较的服务, 因此, 与其他类似的服务供应商比较服务的成本效益这方法并不可行;
- (g) 消防处提供独特而重要的公共服务, 旨在保障市民的生命财产免受火警或其他灾祸威胁, 因此颇难预测服务需求量; 及
- (h) 消防处所接的每宗求助个案的复杂性各有不同, 损毁程度也难于预测。因此, 以常用方式来确定救火及拯救服务的成本效益, 并不恰当。

3. 资讯科技署署长表示:

- (a) 他同意一般来说, 部门资源帐目会提供有用的全部成本资料。但其作为管理决策工具的功能, 并不能直接应用于资讯科技署负责的工作, 因为:

- (i) 有些成本不是资讯科技署所能控制的，例如办公地方成本。虽然管制人员可决定如何最恰当使用分配给他们的部门的办公地方，他们不能为取得最具成本效益的办公地方作出策划。另一个例子是由其他中央行政部门收取的中央行政间接费用，这也是非管制人员所能控制的；
 - (ii) 在申请资源及财政预算管制方面，部门资源帐目对资讯科技署来说，并无帮助，因这些工作仍然依靠按现金收付制编制的报告；及
 - (iii) 资讯科技署部分工作，例如向政府部门提供技术指导，以及在政府部门内和向市民推广使用资讯科技的工作，均是难以量化的。无疑在制订服务表现指标时，其他部门的经验可提供有用的参考。成本效率指标适用于性质重复以及很容易用成本定标的工作。如工作不属这个性质，要制订有意义的成本效率指标，即使不是不可能，也会有困难；及
- (b) 随着资源增值计划在1999-2000 至2002-2003 四个年度实施，资讯科技署感到难以承担推行部门资源帐目的费用。

4. 社会福利署署长表示：

- (a) 应计制帐目可弥补现行的现金收付制帐目的不足，并提供额外资料，以带来上文第6.7 段所述的裨益；及
- (b) 但编制应计制帐目所需的额外工作，不应比可得的裨益多。如果额外工作量太繁重，则社署将无法应付。

5. 卫生福利局局长表示，整体而言，卫生福利局明白应计制会计有其益处。不过在香港的情况下，这些益处不一定会实现。因此，卫生福利局对是否应进一步推行应计制会计有所保留，而该局以前就部门资源帐目所作的评论(见上文第 6.10 段表三(f)项和 6.14 段表四 (i) 及 (j) 项) 仍然有效。他亦表示：

- (a) 每个国家都有自己的特点及政策重点。经合组织及国际会计师联合会得出的结论，对某些国家是适用的，对香港却并不一定适用；
- (b) 上文第4.6段表二所提及的发达国家中，在财政预算管制方面，有些尚未公布有计划采用应计制，这些国家必定有不这样做的原因。香港的部门帐目主要用作预算管制，现时采用的现金收付制会计事实上富有成效；

- (c) 很多国家在反映真正的财政承担及负债方面有殷切的需要，因为该等国家大多负有国债。由于本港政府没有外债，要经应计制会计来反映财政承担及负债的需要并不明显；
- (d) 很多发达国家都有国营工业，使用全部成本去比较这些工业与商界的相类机构的表现是有用的。香港的情况则有所不同，大部分卫生及福利服务都由公营部门提供。就非经常开支项目的开支来说，卫生福利局现采用的制度把“承担额”和“现金流量”分开计算。这个制度已逐渐脱离纯现金收付制；
- (e) 推行部门资源帐目的成本是多是少，应根据需要和得益来评定；及
- (f) 若要将同一界别不同时期的成本指标作出比较，只要“成本”的定义在整段期间贯彻一致，现金收付制会计的成本算法仍可起比较的作用。应计制会计则只能稍加改善(见下开注释)。

上文第5段注释： 审计署注意到国际权威组织已清楚确定现金收付制会计的局限和应计制会计的优点(见上文第3及第5部分)。在香港，一九九三年成立的财务报告方式工作小组，及在一九九四年受政府委聘研究有关政府采用部门资源帐目的顾问，都提出类似的研究结果及意见。此外，库务局局长表示，现行的现金收付制帐目有若干缺点，专责小组会审慎研究转用应计制会计可带来的好处(见上文第8.1(a)及8.1(n)分段)。

6. 规划环境地政局局长表示：

- (a) 除非同时发展一套方便使用的电脑化财务管理资讯系统，否则即使在所有政府部门推行部门资源帐目，亦未必能带来改善有关服务表现报告、作出更佳资源分配决策、改良财务管理手法等益处。要取得这些益处，当局有需要及早作出决定，制订适当的机制，以报告政府的财务管理资料；及
- (b) 现时，政府的财务管理资料是以政策范围和政策纲领为依据，但是最近发展的服务表现监察系统是以施政方针和成效重点为依据。这两方面有需要予以协调，发展为一套通用系统，随时为政府各阶层的管理人员提供有用的财务资料。

7. 工务局局长表示，工务局的意见是，虽然应计制会计可在特别情况下使用(例如营运基金及政府公用事业)，但如现行的财政预算程序维持不变，部门资源帐目只会在内部管理中起辅助作用，尤其是在决策局的层面。