

## 第一章 引言

### 背景

1.1 香港特別行政區(香港特區)政府的周年帳目，主要是遵照《公共財政條例》(第2章)及《核數條例》(第122章)的有關條文，由庫務署署長編製及由審計署署長審計。

1.2 在過去多年，一方面為了符合法定匯報的規定，另一方面為了更全面地反映政府的財務狀況及表現，政府周年帳目逐漸演變至現時的方式。有關的會計政策是以不同時間所作的決定為依據，因此在某些方面並不一致。此外，因為現時的政府帳目，並沒有包括主要的資產及負債，在這些範疇上，庫務署署長覺得未如理想。

1.3 現時政府遵照《核數條例》提交的帳目，主要是根據現金收付制編製，即只在收到或支付現金時才確認有關交易為該年度的收入或開支。該年度收入和開支的差額，便是年內的盈餘或虧絀。但現時的帳目卻並非純粹按現金收付制編製，其中有些現金收支並沒有作為該年度的收入或開支處理，而列作資產或負債項目。

1.4 全球各國的政府傳統上都以現金收付制來記錄帳目和編製周年財務報告。預算和撥款均以相同的會計制度編製，在控制預算及開支方面比較簡單。現時，香港特區政府亦是沿用這個制度——管制人員只須確保現金開支不超出現金預算便可。政府每年的財政盈餘是指收入超過開支的數額，而香港特區政府的財政儲備則主要包括現金、銀行結餘和在外匯基金的投資。

1.5 近年，一些已發展國家已改用應計制會計（或稱權責發生制會計），其主要目的是——

- (a) 當交易發生時，便將有關收入和開支入帳，從而在財務表現表上公允地反映政府的財務表現；
- (b) 把所有重大的資產及負債在財務狀況表上匯報，從而公允地反映政府的財務狀況；以及

- (c) 在財務狀況表或資產保管報表<sup>1</sup>上反映主要的資產，從而交代政府對資源運用所承擔的責任。

有見及此，國際會計師聯會正嘗試發展及制定一套會計準則，目的是改善全球公營機構財務報表的質素。

1.6 從九十年代初開始，不時有部分立法會議員建議政府採用應計制會計。

1.7 鑑於上述發展，我們在一九九九年四月成立專責小組，負責檢討香港特區政府的帳目匯報方式。在專責小組進行討論的同時，審計署署長在一九九九年十月公布的衡工量值報告書第三十三號中，發表他對政府財務匯報的意見和建議。審計署署長主要建議專責小組應充分考慮現金收付制的不足之處，以及應計制的優點；並在決定採用應計制會計時，訂立一個明確的實施時間表。此外，為了收集各有關團體對政府財務匯報的意見，庫務署署長於二〇〇〇年三月七日舉辦了一個研討會，而立法會政府帳目委員會亦已得悉該研討會的舉辦。專責小組的建議已考慮了透過該研討會所取得的意見，以及審計署署長的意見及建議。

### **檢討政府帳目匯報政策專責小組**

1.8 檢討政府帳目匯報政策專責小組由庫務局局長擔任主席，成員包括庫務局和庫務署的代表。專責小組的成員名單見附件 1，職權範圍如下 —

- (a) 研究香港特區政府採用現行帳目匯報標準的背景；
- (b) 在考慮過現行和建議的標準及有關的意見後，根據政府帳目匯報制度議定的目標，評估現行的帳目匯報機制是否適當；
- (c) 考慮應否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；以及

---

<sup>1</sup> 資產保管報表提供有關政府受託保管的主要實物資產的資料。

- (d) 在二〇〇〇年年底或之前，就政府應採用的帳目匯報標準和形式向財政司司長提出建議；如有需要，提出實施計劃及所涉費用。

## 檢討方法

1.9 專責小組所採取的檢討方法，首先是研究現行的帳目匯報方式和背景，當中包括促使政府帳目發展至現今形式的法定和財政預算架構。之後，根據專責小組所確立的帳目匯報目標，找出現時政府帳目的優點和缺點。在研究改善辦法期間，專責小組參考了其他已發展國家的帳目匯報方式和最新發展情況，以及公認會計原則的規定，包括香港會計師公會、國際會計師聯會及國際會計準則委員會等本地及國際主要會計組織發出的守則和研究資料。專責小組根據香港特區政府的實際情況，評估過不同匯報方式的成本和效益。在制定建議及推行計劃時，專責小組考慮了審計署署長和立法會政府帳目委員會的建議，以及透過諮詢從社會和會計界收集到的意見。

## 第二章 香港特區政府現行帳目匯報方式

### 政府的財政事務

2.1 香港特區政府透過多個不同的帳目和基金，處理財政管理的工作和為各項事務提供資源。政府的一般收入帳目是提供資源的主要機制，除了支付一般的政府開支外，亦按需要把資金從該帳目轉撥到多個為資助特定事務而成立的基金。

2.2 根據《公共財政條例》第 29 條，立法會可通過決議設立基金，為某些特定事務提供資金。以下是根據該條例設立的八個基金，各個基金的目的則載於附件 2。政府每年提交立法會的預算案，除包括政府一般收入帳目外，也包括這些基金。故此，這些基金每年因應預期現金開支所需要的撥款，均經立法會批核。

- (a) 基本工程儲備基金
- (b) 資本投資基金
- (c) 公務員退休金儲備基金
- (d) 賑災基金
- (e) 創新及科技基金
- (f) 土地基金
- (g) 貸款基金
- (h) 獎券基金

### 法定匯報規定

2.3 《核數條例》規定，庫務署署長每年須就政府一般收入帳目和上文第 2.2 段所列的每個基金（獎券基金除外），向審計署署長遞交**資產負債表**和**收支表**。該條例第 12 條亦規定須向立法會呈交經審計的財務報表。根據會計慣例，編製該條例訂明的收支表（即現金收支表）的目的是反映政府在匯報期內所收到和支付的現金。上述《核數

條例》的規定，是促成香港特區政府採用現時的現金收付制來編製政府帳目的原因。

2.4 獎券基金的帳目，則是根據《政府獎券條例》(第 334 章)第 7 條匯報及審計的，匯報規定和安排與其他七個基金大致相同。

### 現時編製帳目的目標和會計基準

2.5 政府在每一個財政年度所支付的款項，不能超越立法會根據《公共財政條例》及《撥款條例》核准的上限。立法會在批核開支預算時，亦會批核每個開支總目及分目<sup>2</sup>的涵蓋範圍下界定的付款目的。

2.6 根據《核數條例》提交的帳目主要是以現金收付制編製。這份帳目的用途主要是顯示支付的款項符合立法機關核准的限額及涵蓋範圍，以及符合編製收支報表的法律規定。

2.7 資本投資基金及貸款基金的帳目，並不完全以現金收付制編製(將在下文第 2.11.1(c)段闡釋)，有關帳目亦包括其資產(即在資本投資基金下的投資，以及在資本投資基金和貸款基金下的未償還貸款)總值。

### 香港特區政府現時的周年帳目

2.8 根據上述法律規定，現時香港特區政府的周年帳目包括政府一般收入帳目的資產負債表和收支表，以及根據《公共財政條例》第 29 條設立的各個基金各自的資產負債表和收支表。

2.9 此外，周年帳目還包括一套綜合帳目，該套帳目顯示政府一般收入帳目及各個基金的整體情況(獎券基金除外)。編製綜合帳目的目的，在於顯示現金資源的整體情況。綜合帳目並不包括各基金之間的轉撥款項，以及獎券基金的帳項和結餘，這是因為該基金的收入(大多是來自六合彩獎券)是指定用於社會福利服務，並不能支付政府一般用途的開支。由於法例沒有規定必須編製綜合帳目，因此該套帳目並無經審計署署長審計。

---

<sup>2</sup> 就政府一般收入帳目的開支而言，每一總目通常代表政府轄下的一個部門或局，而分目一般則按不同項目(即開支類別)來分析總目開支，例如「薪金」及「一般部門開支」等。

2.10 周年帳目列載一些附表，這些附表提供政府一般收入帳目及有關基金的詳細收支分析、差異分析，以及所購入的投資及已發放的貸款成分等。

2.11 現有財務報表的主要特點和成分詳載於以下各段。

#### 2.11.1 資產負債表

(a) 香港特區政府周年帳目內的資產負債表摘要，載於附件 3-1。從這摘要可以得知，有關帳目並非純粹按現金收付制編製，這是因為某些(但不是全部)資產及負債亦包括在這些報表內。

(b) 現時在資產負債表內匯報的**資產**類別載列如下 —

- 在外匯基金的投資 — 指在外匯基金所作的投資及存放在外匯基金的存款。
- 銀行存款 — 指存放在香港持牌銀行的港元及外幣存款。
- 現金及銀行結餘 — 指庫存現金、在運送中的現金、存放在銀行與代理人的款項，以及預墊備用金帳目的現金。
- 暫支款項 — 指根據《公共財政條例》第 20 條的規定支付的款項(例如：可向九廣鐵路公司收回為西鐵工程支付的款項)。這些款項可予追收，或在獲得適當授權時轉作開支項目。
- 暫記帳 — 根據《公共財政條例》第 30 條設立。暫記帳的結餘主要代表手頭存貨(例如政府物料供應處的手頭存貨)的成本。
- 投資 — 指股本投資(例如：在地鐵有限公司和機場管理局的投資)及其他資本投資(例如：在香港房屋委員會(房委會)的投資)，這些投資在資本投資基金帳目

內按其成本或最初的估值列作資產，但並不包括在綜合帳目之內。

- 未償還貸款 — 指房屋、教育及其他貸款。處理這些貸款的會計方法與上述處理投資的會計方法相若，即在資本投資基金及貸款基金帳目內列作資產，但並不包括在綜合帳目之內。
- (c) 資本投資基金和貸款基金的資產負債表，列出基金的整體財務狀況，包括已購入的投資項目和未償還貸款總額。另一方面，因為綜合帳目的目的，是顯示現金資源的整體情況，因此，在綜合帳目內並不包括資本投資基金和貸款基金的投資和未償還貸款，而只在帳項註釋中披露其成本或最初的估值。
- (d) 現時在資產負債表上匯報的各類**負債**載列如下 —
- 暫收款項 — 指根據《公共財政條例》第 23 及 24 條收到的款項(例如：儲稅券和水務按金)，以及保留作合約保證金的款項。這些款項稍後或須發還付款人，或轉撥政府一般收入。
  - 暫記帳 — 根據《公共財政條例》第 30 條設立，其結餘包括：(一)發行及處理特別及紀念錢幣所得的收益淨額而又未提用的結餘；以及(二)處理政府契約的重批或續期，以及因管理政府契約物業所得的淨額。
- (e) **基金結餘**代表匯報的資產超出負債的數額。資本投資基金和貸款基金的基金結餘分兩部分 —
- 已分配基金 — 指該基金已作的投資及未償還貸款的總額
  - 可動用基金 — 指該基金尚可動用作投資或貸款的款項
- (f) **綜合結餘**包括(一)政府一般收入帳目、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

和土地基金的結餘；以及(二)資本投資基金和貸款基金的可動用基金結餘。

### 2.11.2 收支表

(a) 香港特區政府周年帳目內的收支表摘要載於附件 3-2。

(b) 現時在收支表內匯報的主要**收入**類別載列如下 —

#### 政府一般收入帳目

- 稅收、差餉及應課稅品稅項
- 物業及投資收入
- 貸款償還、償款、供款及其他收入(包括由其他基金轉撥的款項(如有))
- 公用事業及各項收費

#### 基本工程儲備基金

- 賣地收入
- 投資收入
- 政府借貸所得款項(如有)

#### 資本投資基金及貸款基金

- 投資／貸款的收入／利息
- 貸款償還
- 出售投資項目所得款項(如有)
- 從政府一般收入轉撥的款項(如有)



(c) 現時匯報的主要**開支**類別載列如下 —

政府一般收入帳目

- 開支總目 — 指下列項目的現金開支(包括經常和非經常開支) —
  - 政府各部門和決策局的薪酬開支、部門開支、其他費用和在非經常帳下所支付的開支
  - 支付受資助機構和非政府部門的公共機構(例如：醫院管理局和職業訓練局)的資助金
  - 轉撥至根據《公共財政條例》第 29 條所設立各基金的款項

基本工程儲備基金

- 工務計劃 — 土地徵用、港口及機場發展、建築物、渠務、土木工程、公路、新市鎮及市區發展、水務及房屋
- 非經常資助金、主要系統設備和電腦化計劃
- 轉撥至政府一般收入的款項(如有)
- 政府借款的還款(如有)

資本投資基金和貸款基金

- 新增投資
- 新增貸款

2.11.3 帳項註釋

帳項註釋除提供資產負債表和收支表的個別項目的附加分析外，還載述以下主要項目 —

- 目的和相關法例
- 會計政策
- 未列入資產負債表的資產和負債(例如：給予獲培訓獎學金的政府人員的貸款，以及為資助亞洲開發基金而向亞洲開發銀行發出但仍未兌現的承付票據)
- 或有負債(例如：訴訟和作出的保證)

#### 2.11.4 附表和差異分析

下述為列載於周年帳目的附表和差異分析 —

##### 附表

- 政府一般收入帳目 — 收入總目的分析報表
- 政府一般收入帳目 — 開支總目及分目的分析報表，以及開支總目及成分的分析報表
- 基本工程儲備基金 — 工程支出報表（摘要和總目分析）
- 創新及科技基金 — 補助金報表

上述附表將年度內的實際收入或開支與預算作出比較。

- 資本投資基金、貸款基金 — 投資報表和貸款報表
- 政府一般收入帳目 — 因失竊、詐騙或疏忽致損失金錢及貴重物品一覽表

##### 差異分析

- 政府一般收入帳目 — 收入總目和開支總目的差異分析

實際收入／開支與預算有重大差異(超過 10%)的項目均會予以說明。

## 每月及每季公布的財務狀況

2.12 香港特區政府一向根據國際貨幣基金組織的《發布數據特別準則》，每月公布政府的財務狀況的撮要。有關的財務狀況是以現金收付制編製，報告月內和該年截至該月份為止的政府綜合收入、開支、盈餘／虧絀，以及財政儲備結餘。

2.13 每季政府也在《政府憲報》刊登綜合資產負債表和綜合收支表，匯報季內和該年截至該季度為止的政府財務狀況。這兩份報表也是以現金收付制編製。

## 營運基金和政府公用事業的財務報表

2.14 除了庫務署署長編製的周年帳目外，對於以商業形式提供服務的營運基金和政府公用事業，政府也會公布以應計制編製的財務報表，公允地匯報每個營運基金和政府公用事業的財務表現和狀況。

### (a) 營運基金

營運基金是由立法會根據《營運基金條例》(第 430 章)藉決議設立的財務及會計單位。營運基金以半商業形式運作，提供特定或一組的政府服務，並且自負盈虧。因此，營運基金並不包括在政府周年預算內，其運作並非依賴撥款，而須通過提供予政府部門及公眾人士的服務所產生的收益，獲取本身所需的資金。

營運基金的周年帳目是根據各專業會計團體發出的各項會計準則內的公認會計原則編製。按《營運基金條例》規定，營運基金的財務報表須由審計署署長審計，然後提交立法會審議。目前正在運作的營運基金，計有土地註冊處、公司註冊處、電訊管理局、郵政署和機電工程營運基金。

### (b) 政府公用事業

法例雖無規定，但政府每年都會編製政府公用事業經營帳目，交代各項公用事業該年度的整體財務表現和狀況，以便與過往表現及既定目標作出比較，並作為決定日後規劃

的基礎。

經營帳目是未經審計的。有關的財務報表是以應計制編製，並由庫務局局長擔任主席的有關經營帳目委員會審議。委員會成立的目的，主要是審議經營帳目、分析表現、按照整體規劃政策而釐定收費政策，以及就投入的資金釐定目標回報率。

現時，政府公用事業包括政府收費隧道、青嶼幹線、客運碼頭、污水處理服務和水務監督。

## 政府以外的財政事務

2.15 除由政府(即各政府部門及決策局)進行的財政事務外，政府亦以下述方式在財務上參與提供其他形式的公共服務 —

- (a) 投資於公營公司：持有公營公司的股權，如地鐵有限公司、九廣鐵路公司及機場管理局等，這些公司均以商業原則運作，並獨立管理；
- (b) 其他基金（即並非根據《公共財政條例》第 29 條設立的基金）：為達到特定政府目的而成立及在運用上最終須由政府承擔責任的基金(例如：優質教育基金)；
- (c) 為達到特定目的和執行特定職能而成立的法定機構(例如：為推行公共房屋計劃和為達到貨幣政策目標而分別成立的房委會和香港金融管理局(金管局))。有關法規訂明政府擁有這些機構的淨資產／剩餘資金的所有權；以及
- (d) 提供經常及非經常資助金予受資助機構(例如：教育及社會福利機構)及非政府部門的公共機構(例如：醫院管理局及職業訓練局)。

2.16 就上述政府以外的財政事務，有關機構均會各自編製財務報表，而在大多數情況下，該等報表均以應計制編製。

## 第三章 檢討現行帳目匯報政策

### 政府帳目匯報的目標

3.1 政府帳目的匯報，旨在為財務報表的使用者提供資料，以滿足他們的需要。主要的帳目使用者包括立法會議員、市民、投資者及分析員等。雖然不同類別的帳目使用者有其特定的着眼點和要求，但也有共通的資料需要。

3.2 專責小組認為政府帳目匯報的主要目標如下——

(a) 符合撥款預算和管理工作

財務報表應顯示政府的開支符合立法機關核准的撥款預算，並妥善執行在現金開支方面的管理工作。

(b) 財務表現

財務報表應提供資料，說明公帑的運用(例如：資源分配、開支性質，以及提供服務的成本)、財政來源，以及所得收入是否足夠應付開支。

(c) 財務狀況

財務報表應公允地匯報政府的資產及負債，以及其儲備狀況。

(d) 為決策的制定提供適切的資料

財務報表應提供資料，幫助決策的制定、評估和計劃，以及加強成本控制和效益。

(e) 對資源運用的問責性

財務報表應提供資料，以交代政府在提供公共服務方面所運用的資源。這些資源應在財務狀況表內列作資產，或見於資產保管報表內的非財務資產資料。

## 現行帳目匯報方式的優點和缺點

3.3 專責小組已根據上述的匯報目標，評估了香港特區政府現行帳目匯報政策及做法是否適當，並將現行制度的優點和缺點載於下文各段。

### 3.3.1 現行帳目匯報方式的主要優點如下 —

- (a) 目前，開支是以現金收付制匯報，並在政府周年帳目中根據有關年度的核准預算按總目及分目列出。這種方式可顯示政府開支是符合各總目及分目的涵蓋範圍，以及立法機關按《公共財政條例》及《撥款條例》核准的上限。
- (b) 以現金收付制編製的財務報表，能清楚列出現金資源的來源及運用，從而顯示政府運作所需的現金及其來源，以及現金資源的數額。現金收付制比應計制較易理解和運用，亦較為客觀，因為毋須為現金以外的資產及負債值作主觀判斷或估值。
- (c) 財務報表的形式及內容依照《核數條例》及《政府獎券條例》的規定。此外，政府亦編製一套綜合帳目，以顯示政府一般收入帳目及根據《公共財政條例》第 29 條設立的所有基金(獎券基金除外)的綜合情況。
- (d) 儘管現金收付制並無有關的具體規定，但財務報表列載了政府貸款及投資組合。
- (e) 財務報表提供差異分析，解釋政府一般收入帳目中，實際收入及開支與原來預算的所有重大差異。

### 3.3.2 現行帳目匯報方式的主要缺點如下 —

#### 政府帳目匯報的範圍

- (a) 綜合帳目只把政府一般收入帳目和各個根據《公共財政條例》第 29 條設立的基金(獎券基金除外)合併，並未能充分反映政府全部的財政事務。舉例來說，帳目並沒有包括政府為一些特定目的而撥款設立的其他基金。此外，帳目

也沒有充分反映政府在本身所擁有的公營公司、營運基金及有關法定機構的淨資產／股本的擁有權益。

### 資產與負債

- (b) 在不同的報表中未必是相同地處理性質相若的項目。舉例來說，資本投資基金和貸款基金的資產負債表均把貸款和投資列作資產，但綜合帳目的資產負債表則沒有包括這些項目。
- (c) 現時在帳目匯報的資產，只包括第 2.11.1(b)段所列各項，而沒有包含其餘的資產，例如基建資產、建築物、機器及設備。
- (d) 在財務報表中，投資、貸款和暫支款項都只是按成本匯報或披露，而不會在有需要時作出減值，以反映價值上的損失。
- (e) 現時在帳目匯報的負債，只包括第 2.11.1(d)段所列各項，而沒有記錄或披露下列所載的重大負債和承擔款額 —
  - 退休金（包括孤寡撫恤金計劃和尚存配偶及子女撫恤金計劃下的應付金額）、約滿酬金及政府僱員尚餘假期，以及政府借貸（雖然現時沒有此等借貸）
  - 資本開支的承擔款項

### 收入與開支

- (f) 計算每年度的盈餘或虧絀，是沒有撇除下述資本性質的項目 —
  - 非收入性質的收款（例如：借貸及出售投資所得）
  - 非開支性質的付款（例如：貸款及投資付款）

因此，財務報表的使用者未能容易地掌握政府在營運、投資和融資活動方面所需要的資源。

- (g) 部門開支分析(即開支總目及分目的分析報表)並沒有包括部門的所有現金開支，因為有些開支是由一些中央總目支付(例如：政府一般收入帳目總目46 — 公務員一般開支)或由其他部門所控制的撥款支付的(例如：政府產業署為其他部門支付的租金)。此外，報表亦沒有顯示非現金開支，包括應計成本(如折舊及退休金)及名義成本(例如屬政府擁有的辦公地方的佔用成本)。因此，財務報表並不反映個別部門耗用資源的全部成本。
- (h) 雖然資源是按政策組別(即開支的目的)分配，但財務報表卻沒有相應地按組別(例如教育及社會福利組別)提供開支分析。
- (i) 除了規定當年度的開支不可超過每年的實際預算外，現時的撥款機制亦有規定基本工程儲備基金每個分目下的累積開支亦不可超逾核准的工程預算。不過，現時的工程支出報表卻沒有列出核准的工程預算和累計開支，以顯示已符合有關規定。
- (j) 現行政策沒有按固定資產計算折舊(即將固定資產的成本按其估計的可供使用年期分攤)，所以不能反映資產的耗用情況。
- (k) 開支沒有包括退休金(包括孤寡撫恤金計劃和尚存配偶及子女撫恤金計劃)、已賺取的約滿酬金及尚餘假期的應計成本，所以不能反映在匯報期間所耗用的資源。

3.4 總括來說，目前香港特區政府的帳目匯報方式的主要優點，在於能顯示政府開支是否符合撥款預算，以及交代現金開支方面的管理工作(即上文第 3.2 段所載的首個主要目標)。另一方面，匯報方式亦有一些不足之處需要改善，以便能公允地反映政府的財務表現、財務狀況及資產保管責任，從而達到第 3.2 段所載的其他四個主要目標。

### **其他國家及國際會計準則**

3.5 專責小組在制定改善政府帳目匯報方式的建議時，曾參考其他已發展國家的匯報政策及做法，以及國際公共及政府機構會計準則。



有關的結果及意見載於下文各段。

### 3.5.1 一些已發展國家的帳目匯報方式

- (a) 傳統上，各國政府的帳目匯報及預算均根據現金收付制編製。自八十年代開始，一些已發展國家改為採用應計制會計<sup>3</sup>，當中一些國家並已採用或計劃採用應計制來編製預算。
- (b) 目前，公營機構的財務報表並無固定的形式，各地政府有不同的匯報做法，有些較接近現金收付制，有些則較類似應計制，基本上是介乎現金收付制與應計制之間。一些國際組織，例如經濟合作及發展組織，亦注意到這個現象。
- (c) 為進行是項檢討，我們集中研究了六個國家的帳目匯報政策，這六個國家分別是澳洲、加拿大、新西蘭、新加坡、英國及美國。附件 5簡述這六個國家的有關經驗，附件 6則摘要說明這些國家的現行帳目匯報方式和政策。有關要點如下—
- 現時新加坡仍採用現金收付制會計，而其餘五國則採用不同程度的應計制會計。
  - 就已由現金收付制轉為應計制的國家而言，該項改變並非一項獨立的變革，而是屬於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。
  - 如附件 6所示，雖然五個國家都採用應計制會計，但對個別資產、負債、收入、開支項目的處理方法有異，並無劃一的做法。
- (d) 參照已採用應計制會計國家的經驗，該制度的優點大致如下—

---

<sup>3</sup> 現金收付制會計和應計制會計的主要分別撮錄於附件 4。

- 可得知提供政府服務所用資源的全部成本，並可根據這些資料作出決策、評估和規劃。
- 全面匯報收支、資產和負債情況，從而提高政府的透明度及問責性。
- 妥善地匯報資產，有助改良資產的管理。
- 建立良好的財務管理架構，有利提高公營部門管理人員對資源運用和財務表現的問責性。

實施應計制會計所牽涉的費用(包括初設及其後的運作)較現金收付制高，主要原因如下—

- 需要設置較精密的會計及財務資訊系統
- 動用資源為固定資產作出識別及估值
- 制定更全面的會計政策準則
- 提供職員培訓及符合審計要求

由於上述國家通常把實施應計制會計作為公營部門改革和財務管理改革的一部分，因此難以單獨計算出實施應計制會計的費用。

### 3.5.2 國際公共及政府機構會計準則

- (a) 代表受僱於不同界別的會計師的國際會計師聯會是由各國專業會計師組織組成。其轄下的公共及政府機構委員會，代表該會的理事會發出國際公共及政府機構會計準則，以提高世界各地公共及政府機構的帳目匯報質素。
- (b) 在正式頒布國際公共及政府機構會計準則之前，有關的建議均以徵求意見稿的形式發出，以諮詢公眾意見。截至二〇〇二年六月十五日止，該會已發出十七項國際公共及政府機構會計準則，以及五項建議的會計準則仍在徵求意見

稿的階段。這些會計準則及徵求意見稿的名稱，可參閱附件 7。

- (c) 國際公共及政府機構會計準則大部分參照為私營企業編訂的國際會計準則。

### **專責小組的整體意見**

3.6 儘管依循國際公共及政府機構會計準則的所有規定，以及在檢討過程中參考的部分已發展國家的做法，會有裨益，但專責小組認為，基於本地的情況，以及成本效益的考慮，直接套用海外的做法可能不是最適合。雖然如此，專責小組也參考了海外的發展情況，並考慮不同匯報方式的優點。專責小組在制定建議時採取了務實的方針，目的是實質地改善政府帳目，以達到上文第 3.2 段所述的政府帳目匯報目標。專責小組的詳細研究結果及香港特區政府帳目匯報檢討的整體結論和改善建議，分別載於第四及第五章。

## 第四章 討論要點

### 現金收付制預算及現金收付制會計

4.1 目前，政府各部門及決策局均按年獲得撥款，以支付年內各項活動所需的現金開支。管制人員（一般指部門首長及決策局局長）負責控制有關年度的開支，並確保部門／決策局嚴格遵守財政預算中所規定的現金支出限額。

4.2 在擬定本報告書各項建議時，專責小組考慮到現行制定預算的程序及撥款方式會維持不變（即繼續以現金收付制為基準）。為了有效地實施預算管制，政府帳目和財政預算必須要依據同一基準編製，這樣才能清晰地將實際收支與核准預算作出比較。因此，我們建議香港特區政府應繼續以現金收付制編製帳目。

4.3 以現金收付制編製的帳目，雖然可以清楚顯示政府遵守撥款預算和管理現金支出的情況，但卻未能達到第 3.2(b)至(e)段所載及第 3.3.2 及 3.4 段所闡釋的其他四大匯報目標，即公允地反映政府的財務表現及財務狀況，並顯示政府在提供公共服務方面所運用的資源。專責小組認為實施應計制會計可帶來一定的好處，所以考慮除繼續編製現行以現金收付制為基準的帳目外，還另外編製一份以應計制為基準的帳目。在擬定建議時，專責小組亦參考了國際會計準則委員會、香港會計師公會及國際會計師聯會頒布的會計準則所載的會計原則。

4.4 專責小組曾研究按應計制編製的財務表現表及財務狀況表所開列的各個項目，有關詳情載於下文各段。本章不會討論現金流量表，因為其編製原則基本上與香港特區政府現時的帳目所採用的原則相若。

### **財務表現表匯報的項目**

#### **收入**

4.5 會計學上，收入的定義和確認的準則如下——

- (a) 收入一般是指有關機構在會計期內獲得導致資產淨值／權益淨值增加的經濟利益，但不包括擁有該機構者注資所導致的資產淨值／權益淨值增加的數額。

(b) 收入必須在「已賺取」的情況下才可確認入帳。就出售貨品而言，當擁有權的主要風險和回報轉移給買方後，賣方才可確認收入。就提供服務而言，則須要在一定程度上已經完成提供服務的過程後，才確認收入。此外，在以下情況，收入才可確認入帳 —

- 能夠可靠地計算收入的金額；
- 可以獲取與交易相關的經濟利益的可能性甚高；
- 能夠可靠地計算在交易中已經支出和將要支出的成本；以及
- 就提供服務而言，能夠可靠地評估交易的進度。

4.6 私人機構按應計制編製帳目，須在同一會計期內，記錄相關的收入及開支，將前者減去有關的成本而計算出期間的盈利或虧損。會計學上稱為收入與成本的配比。然而，政府提供的服務，例如教育、社會福利和維持治安等，所牽涉的成本大部分是由稅款和其他「非有償收入」<sup>4</sup>支付。因此，成本與收入大多不存在配比情況。

4.7 香港特區政府的收入包括「有償收入」和「非有償收入」。當中大部分來自徵收稅項、應課稅品稅項及差餉，而非由銷售貨品與提供服務所得。有關各主要收入類別，現分別考慮如下 —

#### 4.7.1 「非有償收入」

(a) 政府的「非有償收入」包括 —

- 應課稅品稅項 — 對碳氫油類、含酒精飲品、其他酒精產品及煙草徵收的稅項
- 一般差餉 — 向應繳差餉物業佔用人徵收的差餉

<sup>4</sup> 「有償收入」一般指藉提供服務、出售貨品及資產，以及由他人使用能夠產生利息、租金、專利稅和股息的資產而賺取的收入。「非有償收入」則來自行使立法權以徵收的稅項、應課稅品稅項、差餉、罰款和罰金。

- 內部稅收 — 入息及利得稅、博彩及彩票稅、印花稅、遺產稅等
  - 車輛稅 — 車輛登記稅
  - 罰款、沒收及罰金 — 法院裁定的罰款、法定罰金、法庭頒令沒收或因違反合約及協議而遭沒收的財物等
- (b) 上述各類收入並非因提供貨品或服務而得，因此，收入與成本不能互相配比。
- (c) 根據應計制會計，「非有償收入」應在有關事項發生時便確認入帳。

不過，這種處理方式實際上並非經常可行。理論上，稅收應在有關課稅年度內入帳；但這種做法實際上並不可行，理由是應繳的稅款一般要到有關年度過後一段時間才能釐定。另一種處理方法，則是待能可靠地計算出有關稅款並預計可予收取時入帳（即評稅通知書發出時）。不過，這個方式跟現時以現金收付制確認稅收並無很大的分別，原因是兩者的入帳時間一般相差不遠。

- (d) 鑑於「非有償收入」性質特別，大部分這類收入難以採用應計制記錄(例如上文所述的薪俸稅及利得稅)，或根本毋須要採用應計制記錄(例如汽車首次登記稅，因為該稅項是在車輛售出後不久但尚未使用前繳付的)。

#### 4.7.2 「有償收入」

- (a) 政府的「有償收入」包括 —
- 專利稅及特權稅 — 專利公司所繳付的專利權稅及各項特權稅
  - 物業及投資 — 政府土地牌照所得的收益、地租、政府宿舍及物業租金、投資收入及利息等

- 公用事業 — 政府營辦的公用事業所獲取的收入
  - 各項收費 — 政府各決策局及部門從各類服務所收取的費用
  - 賣地收入 — 公開拍賣及招標出售土地、私人協約方式批地、修訂現行土地契約、換地及續訂土地契約 (在下文第 4.7.4 段將作進一步的討論)
- (b) 除了由政府提供服務而取得的收費外，政府大部分的「有償收入」，例如賣地收入、專利權稅及專營權稅，其收入與成本基本上是沒大直接關係。有鑑於此，「有償收入」與「非有償收入」應採用相若的會計處理方法。

#### 4.7.3 實施應計制會計對匯報收入的影響

- (a) 我們曾嘗試按應計制為各類政府「非有償收入」及「有償收入」制定確認收入的基準及入帳時間，並評估其對帳目匯報的影響。有關的結果分別載於附件 8 及 9。
- (b) 採用附件 8 及 9所載的確認原則，會把收入的入帳日期提前，因為一般情況下，都是在有關事項發生後才會收款。個別例外的情況包括「短期租約」及「短期豁免書」，有關的租金及費用是預先收取，故款項須在有關期間內定期轉撥至收入帳。從附件 8 及 9可以得見，採用應計制與現時以現金收支制匯報的政府收入，相差甚微。
- (c) 根據現金收付制，年內收入並不包括那些應收而未收的款項。不過，這不會對匯報的收入總額有重大影響。因為從上一年度結轉的應計收入，與轉撥下一年度的應計收入，兩者會互相抵銷，因而不會對當年的收入引致重大的改變，除非整體經濟情況有重大轉變。

#### 4.7.4 賣地收入

- (a) 賣地收入是特區政府主要的收入來源之一，因此，下文對這項目作出進一步的討論。有關的會計處理方式可以有兩個選擇 —

- 按批地年期攤分政府批地所得的收入。根據這項安排，政府把收到的全部款額按批地年期平均分配，每年只將部分收入（通常是五十分之一）記錄為當年的收入。

這種處理方式的理據是政府並沒有真正賣地，因為在每項「賣地交易」中，政府只是批出固定期限（一般為五十年）的租約，而在該段期間內，「買家」每年均須繳納地租，款額為售出土地應課差餉租值的百分之三。因此，賣地收入可視為一種額外租金，應按租期平均攤分及確認在有關期間的帳目內，以達致每年均等的回報。

- 在收到款項時將整筆賣地收入入帳。

這種處理方式的理據是批地實質上是賣地交易。除非政府行使收地權利，收回土地作特定用途，否則，政府通常都會批准買家續約，而且不會要求買家再繳納巨額地價。根據這種方式，當政府收到賣地收入時，便全數確認為該年的賣地收益。

- (b) 根據會計慣例（即國際會計準則委員會頒布的「編製及呈報財務報表的總綱」內提出的「實質重於形式」的慣例），交易項目的處理方法須根據它們的實質及經濟現實，而不是僅僅根據它們的法律形式。按照這個原則，有關的地價收入應作出售土地方式匯報。因此，我們建議維持現時的做法，即在收到款項時將整筆賣地收入確認為當年的收入。至於該收入與相關成本（包括增闢土地、開展基建工程，如建設道路及渠道的成本）的配比，將於下文第 4.18.4(b)段進一步討論。

#### 有關政府收入的研究結果摘要

4.8 總括來說，我們建議政府在收到款項時才把收入確認入帳，原因是政府大部分收入與私營機構的收入相比都是性質獨特，而且在大多數情況下收入均不能與成本互相配比，再者採用應計制匯報收入，所得的益處及對帳目的影響亦甚微。不過，這項建議並非完全符合包括國際公共及政府機構會計準則等的公認會計原則，所以必須時加檢



討，以便在取得應計數據所需的費用和工作減少時(例如在未來數年使用新的政府財務管理資料系統後)，進一步符合該等原則。

### 非收入性質的收款

4.9 在現時的政府帳目內，有些收入項目是不符合上文第 4.5 段所述的定義。其正確的匯報方式如下 —

- (a) 於年度內收取的貸款償還，現時在政府一般收入帳目、資本投資基金及貸款基金內均被列作收入。這類收款並不會增加政府收益，因為貸款償還只不過將政府的資產由一種形式轉化為另一種形式(即由貸款轉為現金)。故此，貸款償還在財務表現表中不應列作收入。
- (b) 在出售投資項目及物業時，收入應只包括利潤而非出售資產所得的全部款額。在虧損的情況下，虧損數額應列為開支。
- (c) 政府借貸所得的款項本質上並非收入，而是融資活動中的現金流入。因此，這些收款不應在財務表現表中列作收入。

### **開支**

4.10 會計學上，開支的定義及確認準則如下 —

- (a) 開支是指有關機構在會計期間內減少的經濟利益，包括消耗資產或是增加負債，因而減低資產淨值／權益淨值的金額。但開支並不包括因向擁有有關機構者分發利潤或退還股本而引致資產淨值／權益淨值減少的金額。
- (b) 在入帳時間上，應該在能夠可靠地計算出因為開支項目而引致的資產減少或負債增加的金額時，才確認入帳。

4.11 關於香港特區政府的開支匯報，現分別考慮如下 —

#### 4.11.1 一般開支

- (a) 根據應計制會計的原則，已使用但未支付費用的貨品及服務，應在使用年度列作開支項目，並在年終時在財務狀況表上列作負債。從附件 10可以得知，採用應計制對現時匯報的政府經常開支只有甚微的影響，主要原因是一
- 有百分之八十的政府經常開支是資助金、社會保障付款及職員薪酬，而這類開支大部分是在事項發生的同一期間內支付的。
  - 除非整體經濟情況有重大轉變，每年年底的應計開支通常與上一年年底的應計開支不會有顯著差異。
- (b) 另一方面，政府需要動用大量人力物力，才能在會計期完結時計算應計開支及有關的應付帳項。政府現時的會計系統是以現金收付制為基礎，並沒有提供與應計制有關的功能，因此需要大量人手工作，以計算所涉及的金額。
- (c) 經權衡利弊後，我們建議政府在支付款項時才把開支確認入帳(即與現時的現金收付制相同)，但在下文第 4.11.2 至 4.11.5 段所討論的開支則除外。不過，這項建議並非完全符合包括國際公共及政府機構會計準則等的公認會計原則，因此必須時加檢討。特別是當新的政府財務管理資料系統在未來數年使用後，按應計制計算開支所需的費用和工作可能會減少。

#### 4.11.2 折舊及資本開支

- (a) 固定資產的成本應當在其使用年限內攤銷，所用的折舊方法應能反映消耗該等資產的經濟利益，每年的折舊額應在財務表現表上列作開支。每年的折舊開支可按各類固定資產預定的折舊率計算。
- (b) 資本開支若能在超過一個會計期間帶來利益，便應在財務狀況表中列作資產。隨着體現在資產中的經濟利益的消耗，該資產的帳面價值應透過折舊方式相應地減少，以反映這種消耗。下文第 4.18.3 及 4.18.4 段會詳細討論以此

方式處理的資本開支，其中的主要類別包括 —

- 政府為提供服務而使用的建築物、機器及設備(但不包括那些不是由政府管理及控制的校舍及醫院)；及
- 向用戶收取費用的政府公用事業所擁有的基建資產，如供水系統、污水系統、收費隧道和橋樑等。

#### 4.11.3 退休金

- (a) 政府的退休金開支主要包括公務員及司法人員退休金計劃、孤寡撫恤金計劃和尚存配偶及子女撫恤金計劃下的福利支出。
- (b) 在現時的現金收付制帳目中匯報的退休金開支，只限於年度內支付的金額。在應計制下，年度內累積的退休金福利及對累積退休金準備的調整，均應包括在財務表現表的開支內。這樣，在財務狀況表中的累積退休金準備加上預期的投資回報，便足以支付累積的退休金福利，而有關的現金支出應從退休金準備帳中支付。
- (c) 在應計制下，每年的應計退休金開支包括 —
- 服務費用 — 指年度內累積的退休金福利。這項費用將按一套以薪金、供款等為基礎的預定比率計算，有關比率將根據專業精算師在定期重估政府退休金負債時的建議修訂。
  - 利息費用 — 指年度內如將累積退休金準備投資所應賺取的收入。如上文第 4.11.3(b)段所述，單是退休金準備的累積金額實不足以支付有關的退休金福利。假若退休金準備沒有加以投資，便需要預留款項彌補預期的投資收入，所需金額可按計算退休金負債時採用的投資回報率計算。
  - 於年內為以往累積的退休金準備因過多或過少而作的調整。調整金額將根據獨立精算師在定期重估退休金負債時的建議釐定。

- (d) 有關退休金準備的原則和做法，下文第 4.20.1 段會再加討論。

#### 4.11.4 約滿酬金

- (a) 政府合約僱員在合約完成後獲發放約滿酬金，按應計制會計原則，須在僱員服務期間按時間比例計算該僱員在該期間賺取的約滿酬金的金額，在財務表現表上列作開支，並在財務狀況表上列作負債，直至政府支付有關酬金為止。
- (b) 約滿酬金的每年開支將根據個別員工的酬金比率和薪金，在扣除政府於年內支付的強制性公積金供款後計算。

#### 4.11.5 尚餘假期

- (a) 政府僱員在某一年度內已賺取但尚未放取的假期應在帳目中列作開支。尚餘假期實際上是一項負債，因為僱員其後放取假期時將會繼續支取薪金。
- (b) 每年的尚餘假期開支(即年終假期餘額超出年初假期餘額的數目)，將根據個別員工的假期餘額及薪金計算。

### 有關政府開支的討論結果摘要

#### 4.12 總括來說，我們建議 —

- (a) 除下文(b)及(c)所載的建議外，政府在付款時才把開支確認入帳，即與現行現金收付制相同。我們作出這項建議，是因為考慮到政府經常開支大部分是在事項發生的同一期間支付，而且按應計制匯報開支，就對帳目的影響及與所涉的費用相比，所得的益處甚微。一如上文第 4.8 段有關收入的建議，這建議亦非完全符合包括國際公共及政府機構會計準則等的公認會計原則，因此需要時加檢討，尤其是在新的政府財務管理資料系統使用後，計算應計制數據所需的費用及工作，可能會有所減少。
- (b) 為固定資產計算折舊，按其估計的使用年期分攤有關的成本，藉此反映匯報期內資產的耗用情況。

- (c) 開支應包括退休金（包括孤寡撫恤金計劃和尚存配偶及子女撫恤金計劃）、已賺取的約滿酬金及已賺取但尚未放取的假期的應計成本，從而公允地反映在匯報期內耗用資源的價值。

### 非開支性質的付款

4.13 在現時的政府帳目內，有些開支項目，並非真正的開支，亦不符合上文第 4.10 段所述定義。其正確的匯報方式，列載如下 —

- (a) 於年度內作出的投資及貸款，現時在綜合帳目內被列作開支。這類付款並不會使政府的經濟利益減少，因為這些付款只不過將政府的資產由一種形式轉化為另一種形式（即由現金轉為投資及貸款）。故此，投資及貸款在財務表現表中不應列作開支。
- (b) 同樣地，政府借貸的還款，本質上並非開支，而是融資活動中的現金流出。因此，這些還款不應在財務表現表中列作開支。

## **財務狀況表中匯報的項目**

### **資產**

4.14 根據公認會計原則，資產的定義及入帳準則如下 —

- (a) 資產是指由於以往運作得以控制而預期會導致未來獲得經濟利益的資源。
- (b) 當可以確定有關未來獲得經濟利益的可能性，以及資產的成本能夠可靠地計算時，資產應予入帳。

4.15 對私人機構來說，主要的目標是賺取利潤、盡量提高股東權益的價值，以及持續經營和增長，資源的運用也在於要達致這些目標。在這種營運環境下，資產是指所持有及用作賺取收益的資源，或在有需要時可轉為現金或現金等價物，以便為業務運作提供資金或可以分派給予股東／東主。因此，私人機構在界定資產時，獲得「未來經濟利益」的可能性，成為一個重要考慮因素。

4.16 另一方面，政府的目標則較着重於改善社會的整體福祉，政府的開支及資源(及資產)，是為提供公共服務。大部分政府服務是免費提供的，或只是收取低於成本的費用。因此，有別於私人機構，政府資產未必會為政府帶來經濟利益。故此，政府的資產可能包括那些用於提供公共服務，但不一定可以直接帶來淨現金收入的資產。這些資產被形容為具有「服務潛力」的資產。

4.17 國際會計師聯會認為對公營機構來說，資產的定義應包括可以獲取經濟利益或具有服務潛力的資源。根據國際會計師聯會的定義，任何用作提供服務的資源，即使不能帶來任何現金流入，亦應以資產入帳。專責小組認為，依循這套準則有一定的好處，因為它有助交代問責性，不過，當制定有關在財務狀況或資產保管報表中加入重大資產項目的政策時，我們必須在成本與效益兩者之間取得恰當的平衡。下文將對此作進一步討論。

4.18 香港特區政府各主要資產類別，現分別考慮如下 —

#### 4.18.1 財務資產

- (a) 財務資產指現金及可轉換為現金的資產。這些資產明顯會帶來未來經濟利益，而其價值一般亦可以可靠地計算。政府的財務資產主要包括銀行存款、投資、貸款及暫支款項。為了公允地反映政府的財務狀況，財務狀況表應匯報這些資產。
- (b) 投資及貸款在財務狀況表內匯報的金額不應高於預期可收回的數目。故此，貸款基金及資本投資基金作出的所有貸款及投資，均須作為資產入帳，並定期檢討，以釐定是否需要註銷或減值。註銷或減值的款額一般會即時於財務表現表內列作開支。
- (c) 就上文(b)項舉例而言，政府為住宅公屋發展計劃撥予房委會的資源(即所提供土地的累計價值)，便應在政府帳目中註銷(現時在資本投資基金的帳目內列作投資)，因為政府不會收回這些資源，故該等資源應視作政府對房委會的資助。
- (d) 如上文第 4.8 段所建議政府收入會按現金收付制入帳，應

收收入及應收帳款均毋須予以記錄。

#### 4.18.2 手頭存貨

- (a) 手頭存貨是指政府在日常運作中耗用的物料、零件及消耗品。在大多數情況下，手頭存貨所涉及的金額不大，但某些部門如政府物料供應處、香港警務處和水務署則屬例外。如上文第 2.11.1(b)段所述，這些手頭存貨部分已在現時的資產負債表的暫記帳內匯報。
- (b) 重要的手頭存貨，應在財務狀況表內匯報。重要與否，則取決於個別部門的實際情況及所涉及的金額。

#### 4.18.3 建築物、機器及設備

- (a) 建築物、機器及設備指符合下列條件的實物資產 —
- 可作生產或供應貨品及服務、租借他人或行政等用途；以及
  - 預期可使用超過一個會計年期。
- (b) 建築物包括用作提供公共服務的物業，例如一般辦公大樓、警署及消防局等特定用途的建築物，以及社區康樂設施，例如會堂、停車場及多用途綜合大樓等。在財務狀況表上匯報建築物，可以更清晰地顯示政府在提供公共服務方面所運用的資源。

不過，要在財務狀況表內準確及可靠地計算及反映全部政府建築物的價值，不但費用高昂，亦非切實可行。這些建築物遍佈全港，其中一些更可能落成多年，而且設施和用途也不一。這類建築物原來的成本已很難追溯，其中一部分在建造時可能只是一項規模更大的工程的一部分，所以如果不翻查有關的詳細付款及合約記錄，可能無法確定有關成本。因此，以固定資產方式入帳的建築物，初步政策為 —

- 用作提供政府服務的建築物應在財務狀況表內列作固

定資產匯報；以及

- 小型建築物，例如垃圾收集站及公廁等，不須以固定資產入帳。這些小型建築物相對價值較小而數量較多，所以要識別所有這些小型建築物及確定有關價值可能並不符合成本效益。同樣地，過剩或陳舊的建築物（例如越南難民中心及啟德機場關閉後的剩餘設施）亦不會被列作固定資產，因為它們將會被變賣或清拆。
- (c) 我們建議將政府用作提供公共服務的機器和設備以固定資產方式入帳。
- (d) 由受資助機構或公共機構使用及管理的建築物、機器和設備，例如由醫院管理局管理的醫院和由資助學校管理的校舍，即使其擁有權仍屬政府所有，亦不應包括在政府帳目內；有關資源的耗用，已於購置或建造時，以非經常性撥款及補助費的形式反映在政府帳目內。
- (e) 為了盡量減少替政府現時在使用中的大量固定資產識別及估值所需的費用和工作，我們建議現有的固定資產折舊後餘值為 100 萬元或以上的，才作固定資產匯報。對於在二〇〇二／〇三年度或以後購置的固定資產，則會採用一個較低的金額，即與政府一般收入帳目中的非經常帳開支的最低金額相同，現時該金額為 10 萬元。我們相信這樣更能在成本和效益間取得適當的平衡。
- (f) 在財務狀況表中匯報建築物、機器和設備時 —
- 最初會按成本(即購買或建造資產的金額)或合理價值（即折舊後的重置成本<sup>5</sup>）匯報，而合理價值只會在成本未能可靠地確定時（如因記錄不完整或不存在）或並不適用時（如免費或以象徵式的價錢購入）才會採用。

---

<sup>5</sup> 折舊後的重置成本是以完全或大致相同並具備相若生產力或服務能力的新資產，來替代現有資產的成本，並扣除適當的數額，以反映資產尚餘可使用年期的價值。



- 其後則按成本扣除累計折舊和損耗後的價值或以估值匯報。重估須定期進行以反映資產的合理價值。

當歷史成本不詳時，或因通脹使歷史成本未能反映其現值時，按折舊後的重置成本計算資產的帳面值，較為可取。不過，為了盡量減低為大量現有固定資產估值所需的費用及人力，故此，若計算折舊後的歷史成本不會太困難及不會涉及大量人力，固定資產應以折舊後的歷史成本計算。否則，便應以折舊後的重置成本計算。本地的公用事業公司一般亦是以歷史成本計算其固定資產值。

- (g) 工務部門在策劃、設計和監督基本工程儲備基金項目(包括建築物、機器、設備及基建資產)所涉及的職員成本，部分包括在有關部門總目項下的薪金開支，部分則包括在中央撥款項下的員工附帶福利開支。理論上，政府須從政府一般收入帳目中扣除一筆相應的職員成本(方法是在有關總目項下作出適當的調整)，並將該款項包括在固定資產成本內。不過，該筆款額應不會對有關資產的總成本有重大影響。若每項資產均這樣釐定數額，工作會十分繁複，因此，我們建議在初期不將上述職員成本包括在資產成本內。
- (h) 為了向公眾交代政府運用資源的情況，我們建議在與政府周年帳目同時公布的資產保管報表內按政策組別(例如房屋，教育及衛生)的分類披露供政府使用的建築物的面積資料。

#### 4.18.4 基建資產

- (a) 基建資產是耗用龐大資金興建，用於特定用途的不動產，例如道路、橋樑、碼頭、隧道，污水渠和供水系統。這類資產並無其他用途，而且一般亦無變賣價值或賺取收入的能力。
- (b) 購置基建資產所涉及的開支大多屬於旁置成本——有關開支在多年前支付但又不易變賣。大部分基建資產不但不會賺取收入，事實上更需不斷予以維修，而且亦不能變賣。把所有這些資產列作固定資產就等同把有關開支延遲入

帳。要確定所有基建資產的價值，並包括在財務狀況表內，亦會耗費龐大且非切實可行。不過，那些可以賺取收入並足以收回大部分成本的基建資產，則應在財務狀況表內匯報，因為這樣更能反映為提供公共服務而動用的資源。這類資產的例子包括政府公用事業的基建資產，其歷史成本可從有關的經營帳目中找到（見上文第 2.14(b) 段）。因此，建議中有關基建資產的會計政策如下 —

- 對於那些向用戶收取費用，並藉此取回大部分成本的政府公用事業基建資產，例如供水系統、污水渠系統、收費隧道及橋樑等的有關基建開支，以固定資產入帳。
- 其他沒有向用戶收費的基建資產，例如道路及雨水渠等的有關的資產開支，將不列作固定資產。

一如在第 4.7.4(b) 段論及賣地收入時指出，基建開支，包括開拓土地成本及興建道路和雨水渠等設施的成本，直接或間接增加政府售出土地的價值。故此，這些開支可當作賣地成本。由於出售土地所得的賣地收入是撥入基本工程儲備基金，用以支付基建工程全部或部分所需費用，因此，長遠來說，賣地收入大致可與基建開支配比。現建議上述兩項均以現金收付制方式處理，理由已於上文第 4.7.4(b) 段就賣地收入處理方法提出建議時說明。

- 為了更能交代政府對其資源的保管責任，我們建議在資產保管報表上公布基建資產的非財務性補充資料，例如道路面積和雨水渠長度等。

#### 4.18.5 土地

(a) 有關不同類別土地在政府帳目內的匯報方式，分別考慮如下 —

- 未開發土地，例如郊野公園、山脈等
- 已開發土地：可再細分為以下類別 —

- 尚未決定用途的土地(包括訂有短期租約或短期豁免書的土地)
  - 基建資產(例如道路、街道、機場、堆填區等)及公共設施(例如公園、遊樂場、泳池、公廁等)所佔用的土地
  - 政府用地 —
    - (一) 屬於政府獨有用途(例如警署、消防局、監獄等)，在政府以外沒有相若例子
    - (二) 屬於一般用途(例如辦公室、倉庫、停車場等)，在政府以外亦有相若的例子
  - 撥作發展公屋的土地
  - 向宗教團體、資助機構等以象徵式或低於市值的價格批出的土地
  - 用作出售的土地(即撥入賣地計劃的土地)
  - 撥作投資用途的土地
- (b) 儘管在財務狀況表內匯報*所有*政府土地，在透明度和問責性方面有一定的好處，但大部分政府擁有的土地都由於缺乏客觀估值依據而無法匯報，原因是一
- 有關的土地用途尚未決定；或
  - 有關的土地用途在政府以外沒有相若例子可作估值的參考(例如警署)。

一幅土地的價值與其用途有不可分割的關係，因此必須先決定了土地的用途，才能作出合理的估值。有人或會認為應以可能的最佳用途估值，但這是不切實際的，並會令估值過分提高。明顯地，政府不能把每幅土地都列作可能的最佳用途，必須照顧到環境因素、城市規劃和提供基本公

共服務及設施的需要，更不用說物業市場或有關行業(如酒店業)吸納所有這些土地的能力，因為涉及的土地即使分開多年出售，亦甚為龐大。基建資產及公共設施用地，以及在政府以外沒有相若用途(如監獄)的政府用地，在估值時亦有上述的困難或限制。即使是那些在政府以外有相同用途的土地(如醫院及學校)，也不一定可藉參考有關地價取得合理的估值，因為(一)實際可供參考的地價可能過時(例如，甚少私家醫院在近年興建)；以及(二)有關的土地數目，遠比政府相同用途的土地(如醫院)為少。況且，根據多年前為數甚少的土地買賣，對大量土地進行估值，亦未必恰當。

對於那些用作政府辦公室、倉庫等的土地，由於在政府以外有相同用途的土地，要取得客觀估值應屬可行。

對於那些撥作發展公屋土地的估值，可參考市場為相類住宅物業發展繳付的地價。事實上，這類土地的估值(於二〇〇一年三月三十一日為 2,850 億元)已包括在政府在房委會的投資，並於資本投資基金的資產負債表中匯報。不過，有關估值是否合理，實屬疑問，因為(一)多年以來，公屋租金收入一直不足以支付有關的營運成本；以及(二)政府難以或根本不可能收回有關土地出售，至於把公屋售予租戶，政府是以極低的價格(約為市值的20%—45%，視乎購買時間而定)出售，同時亦只限於一定樓齡範圍內的公屋。

對於那些以象徵式或低於市值的價格批予宗教團體及資助機構的土地，有人或會建議政府應將這些土地的市值與實收地價的差額，列作對這些機構的資助在財務表現表中匯報。不過，因為這些批地而少收的地價，以每年的批地數目及個別金額來說，都屬少數，所以沒有需要在財務表現表中匯報。況且，政府亦難以或根本不可能為這些作慈善或宗教用途的土地作出合理的估值。

對於那些用作出售的土地(即撥入賣地計劃的土地)，有人或會建議在政府的資產負債表中匯報這類土地，因為有關土地明顯用作出售，可以根據市值估價。為了在資產負債表中匯報這類土地，無可避免地要對未來數年(視乎有關

土地的賣地時間而定)的地產市道作出主觀的判斷或猜測。考慮到地產市道的波動情況，以此方式取得的估值是否有用或有價值也成疑問。

至於撥作投資用途的土地(例如在營運基金的土地)，其價值已包括在投資內，並於資本投資基金的資產負債表中匯報。

(c) 從以上討論可見，除撥作投資用途的土地外，只有那些一般用途(例如辦公室、倉庫、停車場等)的政府用地，才能取得客觀估值。不過，專責小組不建議在現階段為這類土地估值，原因如下——

- 這類土地只屬政府所有土地的一小部分，將這類土地在財務狀況表中匯報而忽略其他政府土地，未免有不一致及誤導的成分；
- 是否替這類土地估值及作資產匯報，並不影響政府的財務表現，因為土地價值與其他固定資產不同，毋須折舊並在財務表現表內列作開支；以及
- 土地估值的工作耗費甚鉅，而且相當費時，當中涉及上文所述各種複雜問題及不明朗因素。故此，一個較為可取的做法，是在二〇〇六／〇七年的實施後檢討，對固定資產在政府資產負債表中匯報的實際成本效益加以評估後，再作考慮。屆時亦可更具體地從公共及政府機構會計準則中找到指引及參考外國政府在這方面的做法。現時，政府土地的匯報在國際上仍是一個問題，甚至在一些已經採用了應計制會計的國家和地區，彼此間的做法亦有很大的分別。

(d) 專責小組明白到土地是香港的寶貴資源，並認為政府應向公眾交代對土地運用的問責性。作為一個開始，專責小組建議——

- 政府為提供公共服務的用地：在資產保管報表內按政策組別匯報有關土地的面積。

- 撥予房委會發展公屋或居屋的土地 —
  - 在帳項註釋中匯報 — (一)在居者有其屋計劃／私人機構參建居屋計劃(居屋計劃／私人參建計劃)或租者置其屋計劃(租置計劃)下於年度內售出或有待售出的樓宇單位數目及建築面積；以及(二)撥作發展居屋計劃／私人參建計劃的累計土地面積；以及
  - 在附於政府周年帳目的資產保管報表中匯報 — (一)已租出或有待租出的樓宇單位數目及建築面積；以及(二)撥作興建公屋的累計土地面積，但不包括用作商場或停車場的部分，因為這些土地會繼續作為投資匯報。

由於已售出樓宇的業權為買家所有，不能在資產保管報表中作政府資產匯報，所以有以上不同的匯報方式。

- 向宗教團體、資助機構等以象徵式或低於市值的價格批出的土地：在帳項註釋中匯報年度內批出的土地面積。

#### 4.18.6 天然資源

天然資源是指天然及未經加工但有經濟價值的資源。我們建議不把天然資源列為固定資產，因為它們不是因為政府以往的運作而獲得的，而且它們的價值也不能可靠地計算。

#### 4.18.7 文物資產

文物資產是社會基於其文化或歷史價值而有意保存的實物資產，諸如歷史建築物及藝術收藏品等。就像天然資源資產一樣，它們的價值不能可靠地計算，而且它們亦可能不是因為政府以往的運作而獲得的。因此，我們建議不把文物資產列為固定資產。

#### 4.18.8 徵稅、批出專營權等權力

徵稅、批出專營權等權力，源自政府的立法權力。由於政府日後會如何運用這些權力無法預知，其價值是不能可靠地計算。我們認為這些權力不是資產，而是政府賺取未來收入的能力。

#### 4.18.9 建造、營運及移交安排下的資產

- (a) 那些在建造、營運及移交安排<sup>6</sup>下由私人機構建造的資產，其權益及有關的經濟利益是不會在營運期結束前轉移給政府的。
- (b) 基於以上理由，建造、營運及移交安排下的資產不能在營運期結束前在政府的財務狀況表內作資產匯報。不過，在政府周年帳目的帳項註釋中可列出有關安排的名稱及完結日期，使帳目使用者得知有關這些將來會成為政府資產的資源的性質及時間。
- (c) 當有關安排的營運期結束時，有關資產將移交予政府，該按上文第 4.18.3 及 4.18.4 段所建議的政策在財務狀況表內作資產匯報。

### 負債

4.19 負債是因以往的運作而引致目前所須承擔的財務責任，對於那些未能準確計算金額的已知負債或開支，則會預留一筆款項作為準備。要公允地反映政府的財務狀況，政府帳目必須包括所有負債。

4.20 香港特區政府各主要負債及負債準備，現分別考慮如下 —

#### 4.20.1 退休金負債準備

- (a) 已累積的退休金福利，實為政府現有的債務，應在財務狀

<sup>6</sup> 在建造、營運及移交安排下，政府與私人公司訂立合約，而根據該合約，有關公司同意出資設計及建造一項設施。該公司一般會獲得固定年期的特許經營權，以營運該設施並收取營運收入，直至特許經營期結束，之後便將該設施移交政府。

況表中列作負債。雖然退休金的發放時間及金額尚未確定，但政府仍可使用精算方法，釐定需要準備的金額。

- (b) 須作負債匯報的金額，代表預期日後要為累積至今的福利所要發放的退休金總現值，其計算須考慮影響支付金額的所有因素，例如日後的薪酬增幅、離職率、死亡率、投資回報率、通脹率等。由於涉及的負債金額巨大，必須延聘專業的精算師獨立評估，而且需要定期重估。
- (c) 在獨立精算師每次定期重估之前，政府可根據實際支付的退休金及按上文第 4.11.3(c)段所述方式計算的應計退休金開支，調整在年終時所匯報的退休金負債金額。

#### 4.20.2 約滿酬金準備

正如上文第 4.11.4 段所述，政府合約僱員的應付約滿酬金須在財務狀況表內作負債匯報。

#### 4.20.3 尚餘假期準備

政府僱員的尚餘假期應在財務狀況表內作負債匯報(請參閱上文第 4.11.5 段)。

#### 4.20.4 政府借貸

- (a) 在一九九一／九二年度和一九九二／九三年度，政府曾發行債券，有關資料在上述年度的政府周年帳目註釋內披露。
- (b) 政府借貸，實為政府所欠債項，因此應在財務狀況表內作負債匯報。

#### 4.20.5 其他準備

- (a) 政府按《新界土地交換權利(贖回)條例》而須支付的贖回款項及利息，均為政府債項，因此應在財務狀況表內作負債匯報。



- (b) 政府向亞洲開發銀行發出的承付票據，代表政府承諾在指定年期內向亞洲開發基金作出資助。目前的政府周年帳項註釋內對此亦有所披露。承付票據實為政府債項，因此應在財務狀況表內作負債匯報，而不應像目前只在帳項註釋內披露。

#### 4.20.6 應付帳款

- (a) 應付帳款是指已收取的貨物或服務而尚未繳付的負債，或其他應計開支。
- (b) 正如上文第 4.11.1(c) 段建議，政府開支大致採用現金收付制入帳，故此毋須計算應付帳款。

### 儲備

4.21 私人機構的資產淨值是指其資產值在扣除負債後的餘額，而財務報告最重要的目標之一，是為投資者、債權人及信貸評級機構提供有關資產淨值的資料。但在匯報政府帳目方面，社會各界人士所關注的是政府是否有足夠的收入，以維持運作及應付中、長期的開支。就香港的情況而言，同樣重要的是要顯示香港特區政府在財政方面的穩健性。一般來說，資產淨值在政府帳目匯報中的重要性不大。

4.22 上文建議把固定資產在財務狀況表中匯報，以及下文第 4.26.2(a)段建議把外匯基金包括在政府的綜合帳目內，均會導致政府的資產淨值(即總資產值在扣除負債後的餘額)大幅增加。但是，有兩點必須注意：(一)固定資產為已耗用資金，只不過是透過折舊的形式，在可供使用的年期內攤銷；(二)外匯基金的用途是受到《外匯基金條例》所限制(主要是用於捍衛港元匯率以及維持香港貨幣與金融體系的穩定)。為了避免對政府可供調配的金額有所混淆，有必要將有關固定資產和外匯基金的金額，從其他儲備清楚區分出來。專責小組建議以下列形式匯報政府各項儲備 —

- (a) 一般儲備 — 即政府的資產淨值(等於總資產值在扣除負債後的餘額)減去(一)外匯基金的資產淨值；以及(二)固定資產；

- (b) 外匯基金儲備 — 即外匯基金的資產淨值，其用途受《外匯基金條例》所限制；以及
- (c) 資本開支儲備 — 即已用於購入或建造在第 4.18.3 及 4.18.4 段中建議以固定資產形式入帳的固定資產的累計金額，在扣除累計折舊後的淨值(即固定資產淨值)。

4.23 根據現時的政府帳目，財政儲備是指現金資源。財政儲備與一般儲備有以下的分別 —

- (a) 財政儲備實為政府的累計盈餘，與財政預算一樣採用現金收付制計算，主要是由政府的一般收入帳目及根據《公共財政條例》第 29 條設立的各個基金內的現金及現金等價物組成。
- (b) 一般儲備是指在建議中的綜合帳目(以應計制編製)內顯示的資產淨值，在扣除(一)外匯基金的資產淨值及(二)固定資產的餘額。其金額等於財務資產淨值。至於綜合帳目的涵蓋範圍及原則會在下文第 4.26.1 及 4.26.2 段說明。

## **或有負債及承擔**

4.24 關於香港特區政府的或有負債及承擔的匯報，現分別考慮如下 —

### **4.24.1 或有負債**

- (a) 或有事項指於結算日存在的情況，其結果端視一樁或多樁不確定的事件會否於日後發生而定。
- (b) 除非發生虧損的機會極微，否則應將未計入財務報表的重大或有虧損項目的性質及估計數額在帳項註釋中予以披露。現時政府帳目已列載有關項目，因此現行做法與建議的匯報方法是一致的。

### **4.24.2 承擔**

承擔是指在履行現有合約、協議或法例條款規定時會變為負債

的責任。承擔款額須在帳項註釋中予以說明。

## 綜合匯報

4.25 編製綜合財務報表，目的是為了提供一套財務報表以反映政府所有組成單位的整體財務表現及狀況。

4.26 關於綜合匯報的範圍、原則及方法，現分別考慮如下 —

### 4.26.1 綜合匯報的範圍

(a) 一般而言，綜合匯報的範圍應包括 —

- 由政府負責其開支的營運服務，但不包括以政府補助金及資助金方式資助的非政府部門的公共機構及其他組織；以及
- 政府透過持有股份或進行資本投資而擁有其主要所有權的單位，或政府於其資產淨值／盈餘資金中享有權益的單位，但不包括政府按現行政策不擬分享其利潤／儲備的單位。

#### 由政府負責其開支的營運服務

(b) 政府現時的「綜合帳目」包括政府一般收入帳目及所有根據《公共財政條例》第 29 條設立的基金，但獎券基金則除外。我們認為「綜合帳目」日後應包括政府一般收入帳目及上述所有基金。

以往不包括獎券基金是基於其特定的收入來源和用途(見上文第 2.9 段)。現時，公務員退休金儲備基金及土地基金，亦受限制性條款所規範，只可作特定用途，而基本工程儲備基金亦有特定的收入來源。因此，獎券基金也應包括在「綜合帳目」內。

(c) 綜合匯報應包括「其他基金」(即並非根據《公共財政條例》第 29 條設立的基金)，這是指政府為特定目的而設立並須就其運用負上最終責任的基金，例如優質教育基金。

主要的衡量準則是，若這些基金的財政來源主要來自政府一般收入帳目或其他形式的政府注資，便應將其納入綜合匯報的範圍內。須列入綜合財務報表內的「其他基金」名單，載於附件 11。

#### 政府擁有的公司及其他法定機構

- (d) 至於政府在本身所擁有的公司的投資，如地鐵有限公司、九廣鐵路公司及機場管理局等，有關的會計處理方式應反映政府與這些機構之間的關係。雖然政府持有這些機構主要股權，不過，機構本身是獨立管理的。

有鑑於此，綜合財務報表應反映出政府是以持有股權的方式擁有這些機構，而不應將這些機構當作政府運作的一部分。此外，政府所有的權益應包括投資成本以及保留在這些機構帳目內的未分配的盈利。

- (e) 營運基金並沒有獨立的法律身分，依舊屬於政府的一部分，而政府對其運作要負上最終責任。然而，政府對營運基金的投資，實質與政府擁有其他投資公司情況相類似。因此，我們認為兩者應該採取相同的會計方式處理。
- (f) 為了公允地反映政府的財務表現和狀況，外匯基金應包括在香港特區政府的綜合帳目內。據了解，西半球近半的國家亦把他們的中央銀行包括在綜合財務報表內。

#### 非政府部門的公共機構及受資助機構

- (g) 接受資助的非政府部門的公共機構及受資助機構皆不應納入綜合匯報範圍內。政府帳目其實已按補助金及資助金的形式匯報有關的開支，從而反映政府為達致既定政策目標而從這些機構購買所需的服務。
- (h) 政府以優惠條件向房委會提供土地，以興建公共屋邨及推行居屋計劃／私人參建計劃。與其他接受政府資助的非政府部門的公共機構的情況不同，房委會的運作是依賴其租金收入及售賣居屋所得的款項。由於房委會設立的目的不

是為政府帶來投資回報，故不宜以權益法<sup>7</sup>的方式納入綜合帳目內。唯一可行的方式是採用分項總計法<sup>7</sup>的方式。關於用以興建公共房屋的土地，我們建議（如上文第4.18.5(d)段所述）在政府周年帳目的註釋及資產保管報表內作出有關的匯報。

#### 4.26.2 包括在綜合財務報表內的單位及綜合匯報的方法

(a) 根據上述準則，按應計制編製的綜合財務報表將包括 —

- 核心政府（即政府一般收入帳目及根據《公共財政條例》第29條設立的基金）、為政府特定目的而設立並主要由政府提供財政資源的「其他基金」（例如優質教育基金），以及房委會。

上述各單位將採用分項總計法的方式綜合匯報，以全面反映政府整體的財務表現和狀況。

- 政府擁有的公司（例如地鐵有限公司、九廣鐵路公司和機場管理局）、營運基金及外匯基金。

上述各單位將採用權益法的方式綜合匯報其投資成本及未分派利潤。

(b) 未符合上述準則的機構不應列入綜合帳目內，其中例子包括 —

- 香港房屋協會（房協） — 政府並不擁有房協，而法例亦無任何條文授權政府可將房協的盈餘資金撥入政府一般收入。作為一家非牟利機構，房協的章程規定該會只能將利潤或其他收益用於指定的項目上，而不得向其成員發放任何股息。

<sup>7</sup> 採用的綜合匯報方法有兩種：分項總計法及權益法。前者將組成單位的資產、負債、收入及開支等各相同項目逐項合併，再消除任何單位間的結餘和交易。後者則在初期以成本價記錄投資數額，以後根據在有關單位的應佔資產淨值的變動進行調整。

- 香港出口信用保險局 — 雖然政府全資擁有香港出口信用保險局，但按現行政策，政府沒有分享其利潤／儲備，有關的累積數額一直用於該局業務及發展上。
- 香港科技園公司 — 儘管根據成立該公司的條例，政府有權將該公司的盈餘資金撥入政府一般收入，但政府沒有計劃分享其盈餘／儲備，有關的累積數額將用於該公司的營運上。

4.27 附件 12 的流程圖說明釐定綜合匯報範圍及方法的一般原則及標準。

4.28 根據國際會計師聯會所訂立的會計準則，綜合匯報的範圍非常廣泛，而且要求以分項總計方式進行綜合匯報。庫務署已向國際會計師聯會表示對上述準則有所保留，特別指出綜合範圍太廣實際上並不可行，並質疑這種匯報方式是否可以提供一套恰當的財務報表。香港會計師公會大致上亦支持庫務署的立場。專責小組認為，採納上文所建議的綜合匯報方法較為適當及可行。

### **部門服務成本報表**

4.29 專責小組建議編製部門服務成本報表並在政府的周年帳目中匯報，以反映個別部門及決策局在提供服務時所耗用資源的全部成本，這將有助於對降低成本方面，作出有效的標示。此報表亦可為部門／決策局提供資料以評估表現，從而顯示出需要改善的地方。

4.30 部門服務成本報表(附件 13)提供下列的成本資料 —

- (a) 部門在本身的開支總目下的現金開支；
- (b) 部門在其他中央總目及分目下所佔的開支(如政府一般收入帳目總目 46 — 公務員一般開支項目下的房屋及其他附帶福利，以及律政司為政府支付的訴訟費用) — 由部門按實際開支或預定基準分攤；
- (c) 部門及其員工佔用物業所涉及的費用 — 按租用物業的實際租金、政府擁有的一般用途辦公大樓及員工宿舍的名義

市值租金，以及特定用途建築物如警察局及消防局等的每年的折舊支出(市值租金基準並不適用於這類建築物)而釐定；

- (d) 退休金（包括孤寡撫恤金計劃和尚存配偶及子女撫恤金計劃）、部門員工已賺取的約滿酬金及尚餘假期的應計費用 — 分別按照以薪金為基礎的預定比率、僱傭合約所訂明的約滿酬金比率及假期餘額而釐定；
- (e) 固定資產折舊(如部門擁有上文所指的固定資產) — 按不同類別固定資產(包括政府公用事業的收費基建資產，以及供政府使用的機器設備)的預定折舊率計算(請參閱上文第 4.18.3 及 4.18.4 段有關固定資產的部分)；以及
- (f) 其他部門所提供服務的成本 — 按適用於公眾人士的收費、所提供服務的全部成本或協定價格釐定。

## 跨部門收費

4.31 政府的《財務及會計規例》第 435 條列明，除獲特別批准外，一個部門為另一部門提供的服務毋須收費。該規例第 430 條亦列明，除非法例對某個特殊情況作出明文規定，否則一個部門不可向另一部門收取費用。

4.32 目前，只有政府印務局和政府車輛管理處分別在提供印務和運輸服務時向其他部門收取費用。上述的跨部門收費安排現時以「線上項目」方式實施，即支付費用的部門在預算中獲撥款以支付印務和運輸所需開支，而提供服務的部門則把所得收入記入政府一般收入帳目的收入分目內。

4.33 有些政府部門提供中央諮詢或行政服務，例如律政署和庫務署，他們均免費向其他部門提供意見或系統支援。在考慮為公眾人士提供服務所涉及的成本時，應把這方面引致的費用也計算在內。

4.34 專責小組認為跨部門收費是一項有效措施，可以使支付費用的部門知道所使用內部服務的成本，從而促使他們細心考慮對內部服務的實際需求，並尋求其他替代方法。這措施亦促使提供服務的部門增加效率和成本效益。實施跨部門收費的可行機制如下 —

(a) 「線上項目」

是項機制的運作模式與政府印務局和政府車輛管理處現時所採用的方法相若，即支付費用的部門在預算中預留款項以支付有關的開支，而提供服務的部門則把所得收入記入收入分目內。

當計算政府的總收入和總開支時，因跨部門收費而引致的收入及開支須互相抵銷，以避免重複計算有關金額。

(b) 「線下項目」

若採用這個機制，現行的撥款和帳目匯報安排可以維持不變，但須在「線下」（即在預算撥款項目之下）加入一系列的調整項目，以反映從其他部門獲得或向其他部門提供的服務。

由於調整項目不屬撥款及管制制度的一部分，部門可能不會視這些項目為「真正」的成本。除非有明確的政策指引，或許不能完全達到原定的目標。

4.35 就實施跨部門收費的建議而言，要行之有效，管制人員理應擁有運用及調配資源的自主權（包括有權選擇其他方式或由私人機構提供服務）。否則，各部門及決策局未必完全認同他們需要為有關的成本負責，縱使他們可在有些情況下降低對服務的需求。雖然如此，這並不表示不可以採取一個分階段的實施策略，就如當初解除有關政府印務局及機電工程署所提供的服務的限制一樣，在顧及到所引致的成本和影響下，逐步推行跨部門收費。

4.36 專責小組建議跨部門收費制度在實施初期以「線下項目」方式實施，並只適用於由十一個選定部門（列於附件 14）提供的服務。這些部門每年都為所提供的服務計算中央行政間接費用。因此，這些部門已經具備有關的基本資料，而其成本計算機制在有需要時可稍作修訂，以配合這項建議及將有關資料列入部門服務成本報表內。

4.37 專責小組亦建議在實施跨部門收費三年後作出檢討，以確定是否需要改變有關的模式。在實施期間，部門須衡量那些服務適宜採用



跨部門收費，從而減低政府的整體成本。專責小組建議的實施計劃及詳情載於第六章。

## 第五章 結論、建議及諮詢

### 改善政府帳目匯報的整體方向

5.1 根據第四章詳述的研究結果，專責小組的整體結論如下——

- (a) 政府有必要繼續編製現時以現金收付制為基準的香港特區政府帳目，以顯示政府的開支有否遵照立法機關撥款的規定，以及現金開支的管理情況。
- (b) 除上述(a)項外，我們認為第3.2(b)至(e)段所述的其他四項匯報目標亦同樣重要。為達到這四項目標，政府有必要編製一套以應計制為基準的帳目，以求公允地反映政府的財務表現和狀況，以及政府為提供公共服務而動用的資源。不過，我們亦須在所涉及的成本與效益之間取得平衡，並須考慮政府在帳目匯報方面的實際需要及情況。
- (c) 經考慮改善政府帳目匯報方式所涉及的範圍、複雜程度及所需的費用後，我們認為應採取循序漸進的方式，設定先後次序、制定詳細的建議及逐步實施。目的在於編製一套能夠讓政府達到上文第3.2段所述的帳目匯報目標，以及在可行的情況下，符合公認會計原則(包括國際公共及政府機構會計準則)的政府帳目。

5.2 因此，我們建議香港特區政府的周年帳目日後應分兩卷公布，當中所採用的會計制度及主要目的分別如下——

- (a) 卷一將按現金收付制編製，以顯示政府的開支是遵照立法機關核准撥款的規定和現金開支的管理情況；以及
- (b) 卷二將按應計制編製，以求公允地反映政府的財務表現和狀況，以及政府為提供公共服務而動用的資源。

這兩卷帳目的主要特點於下文各段概述，至於實施計劃的詳情和涉及的資源則載於第六章。

### 香港特區政府周年帳目卷一

5.3 建議中的卷一除了下文有關段落提到的少許改變外，大致上與現行的政府周年帳目一樣。其主要的特點如下——

### 5.3.1 會計基準

和現時一樣，政府一般收入帳目和根據《公共財政條例》第 29 條設立的個別基金帳目會繼續以現金收付制分開編製。

### 5.3.2 匯報範圍

- (a) 與現行安排相若，綜合財務報表仍將繼續以現金收付制編製，但會改稱為核心政府帳目，以便與下文所述載於卷二的綜合帳目有所區別。
- (b) 基於上文第 4.26.1(b)段所述的原因，核心政府帳目將包括獎券基金在內。因此，核心政府帳目的匯報範圍將包括政府一般收入帳目及根據《公共財政條例》第 29 條設立的所有基金。

### 5.3.3 資產負債表及收支表

所有為政府一般收入帳目、根據《公共財政條例》第 29 條設立的基金，以及核心政府帳目編製的資產負債表及收支表的形式將維持不變。

### 5.3.4 帳項註釋

基本工程儲備基金的工程支出報表，將同時開列核准工程預算及工程的累計開支，以顯示基本工程儲備基金每項分目下的累計開支，均在核准工程預算限額之內。

### 5.3.5 部門服務成本報表

除上文提及的資產負債表及收支表外，政府更會編製部門服務成本報表(附件 13)，以反映個別部門和決策局在提供服務時所耗用資源的全部成本。這報表將取代現時於政府一般收入帳目中按總目及分目列出的附表，用以交代部門的全部成本，包括 —

- 部門在本身的開支總目下的現金開支，並與立法會撥予各總目及分目的金額比較；
- 部門在其他中央總目及分目下所佔的開支；

- 部門及其員工佔用物業所涉及的費用；
- 退休金(包括孤寡撫恤金計劃和尚存配偶及子女撫恤金計劃)、部門員工已賺取的約滿酬金及尚餘假期的應計成本；
- 固定資產折舊；以及
- 其他部門所提供服務的成本。

這報表亦會顯示向其他部門提供服務所收取的金額和部門從各項政府收費中所得的金額。

## 香港特區政府周年帳目卷二

5.4 建議中的香港特區政府周年帳目卷二將包括 —

- (a) 綜合財務狀況表；
- (b) 綜合財務表現表；
- (c) 綜合現金流量表；
- (d) 帳項註釋；以及
- (e) 資產保管報表。

(a)至(c)項的財務報表式樣，分別載於附件 15 至 17。

5.5 建議中的政府周年帳目卷二的主要特點如下 —

### 5.5.1 會計基準

綜合財務報表將以**應計制**編製，目的是要公允地反映政府整體的財務表現及狀況，並顯示政府為提供公共服務而動用的資源。

### 5.5.2 匯報範圍

以應計制編製的綜合財務報表的匯報範圍將涵蓋 —

- 核心政府（即政府一般收入帳目及根據《公共財政條例》第 29 條設立的基金）、為政府特定目的而設立並主要由政府資助的「其他基金」（例如優質教育基金），以及房委會。

這些單位將以分項總計法的方式綜合匯報，以全面反映政府整體的財務表現及狀況。

- 政府擁有的公司（例如地鐵有限公司、九廣鐵路公司和機場管理局）、營運基金及外匯基金。

這些單位將以權益法的方式綜合匯報投資成本及未分派利潤。

### 5.5.3 綜合財務狀況表

- (a) 在綜合財務狀況表(附件 15)中匯報的主要**資產**類別如下 —

#### 財務資產

- 現金及現金等價物(如銀行存款)
- 在外匯基金的投資
- 投資 — 除非需要為投資作減值準備，帳面值將以成本或(如屬採用權益法綜合匯報的投資)應佔資產淨值計算
- 貸款及暫收款項
- 其他財務資產及手頭存貨

#### 固定資產

- 基建資產 — 指那些向使用者收回大部分成本的政府公用事業的固定資產(例如供水系統、污水系統、收費隧道及橋樑) — 帳面值將按折舊後的歷史成本或(如歷史成本不詳)折舊後的重置成本計算

- 建築物、機器及設備 — 帳面值按折舊後的歷史成本或(如歷史成本不詳)折舊後的重置成本計算

#### 外匯基金資產淨值

- 即外匯基金帳目中的總資產值在扣除負債及少數股東權益後的餘額

#### (b) 綜合財務狀況表(附件 15)內匯報的主要**負債**類別包括 —

- 退休金負債準備(包括孤寡撫恤金計劃和尚存配偶及子女撫恤金計劃下的應付福利) — 金額將根據獨立精算師的定期估值釐定。在外聘精算師定期重估之間的每個年度匯報的退休金負債，可根據實際支付的退休金數目，以及按上文第 4.11.3(c)段所述方式計算的應計退休金開支調整
- 約滿酬金準備 — 金額將按個別員工酬金比率及薪金釐定，並以政府在年內支付的強制性公積金供款作出調整
- 尚餘假期準備 — 金額將根據個別員工的實際假期餘額及薪金釐定
- 暫收款項
- 政府借貸(如有)
- 其他負債

#### (c) 綜合財務狀況表內(附件 15)匯報的**儲備**包括 —

- 一般儲備 — 即政府的資產淨值(等於總資產值在扣除負債後的餘額)減去(一)外匯基金資產淨值；以及(二)固定資產
- 外匯基金儲備 — 即外匯基金資產淨值，其用途受《外匯基金條例》所限制

- 資本開支儲備 — 即已用於購入或建造在第 4.18.3 及 4.18.4 段中建議以固定資產形式入帳的固定資產的累計金額，在扣除累計折舊後的淨值(即固定資產淨值)

#### 5.5.4 綜合財務表現表

(a) 政府將編製兩份綜合財務表現表，把開支按以下分類匯報 —

- 性質(附件 16-1) — 按開支的性質分類，例如：薪酬開支、資助金與補助金、社會福利、非經常開支、折舊及一般營運開支等；以及
- 功能(附件 16-2) — 按開支的政策組別分類，即教育、衛生、社會福利、輔助服務、保安、基礎建設、經濟、環境及食物、社區及對外事務和房屋。

(b) 在綜合財務表現表(附件 16-1 及 16-2)中匯報的主要**收入**類別為 —

- 稅款、差餉、應課稅品稅款及賣地收入 — 在收款後入帳(即與現行的現金收付制相同)
- 物業及投資收入

出售投資及物業時，只將利潤(而不是售賣所得)列為收入，在有虧損時則列作開支。

在上文第 4.11.3(c)段中提及的退休金負債的利息費用會在財務表現表中的收入類別中匯報，並在物業及投資收入項目下扣減。這樣做是為了顯示，假若為退休金負債成立一個金額相同的獨立基金，從物業及投資方面所得的收入便會相應減少。

- 房委會居屋計劃／私人參建計劃的淨收入 — 銷售所得扣除建築成本及在房委會帳目內與售出單位有關的其他開支
- 其他收入

- (c) 在綜合財務表現表—按開支性質分類(附件 16-1)中匯報的主要**開支**類別為—
- 薪酬開支 — 薪金和津貼(以現金收付制入帳)，以及以應計制計算的退休金(不包括在物業及投資收入項目下扣減的有關利息開支)、約滿酬金及尚餘假期的開支
  - 一般營運開支、資助金、補助金及社會福利 — 在付款後入帳(即與現行的現金收付制相同)
  - 非經常開支 — 在基本工程儲備基金及政府一般收入帳目非經常帳項下的開支，會在付款的年度以非經常開支入帳，惟以固定資產方式入帳的則除外
  - 折舊 — 旨在將固定資產的成本按其估計的可供使用年期分攤，藉以反映有關資產所含經濟利益的耗用情況
- (d) 在綜合財務表現表—按開支功能分類(附件 16-2)內，開支及向使用者收回的有關收入按政策組別匯報。
- (e) **營運盈餘／虧絀**，是指收入與開支的差額。這差額加上**應佔股本投資**(即那些除外匯基金外，按權益法綜合匯報的單位)**利潤及虧損**和**外匯基金盈餘**，便得出**年內盈餘／虧絀**。

#### 5.5.5 綜合現金流量表

- (a) 現金流量將按下列類別匯報—
- 營運活動 — 不屬於投資或融資的活動
  - 投資活動 — 購入或出售長期資產及其他不屬現金等價物投資的活動
  - 融資活動 — 改變投入資本及借貸金額及成分的活動



- (b) 以上的分類方式，可使非收入性的收款及非開支性的支款（見上文第 3.3.2(f)段）從營運活動的收支中區分出來，並按情況恰當地列入投資活動或融資活動的分類下。

#### 5.5.6 帳項註釋

帳項註釋將提供下列資料 —

- 主要會計政策
- 資產、負債、收入及開支的明細分析資料
- 把分別按應計制及現金收付制計算的財政結算、一般儲備及財政儲備作出對帳的報表(附件 18-1 及 18-2)
- 在建造、營運及移交安排下的資產 — 有關的安排及移交日
- 用於居屋計劃／私人參建計劃及租置計劃的土地 — (一) 於年度內售出或有待售出的樓宇單位數目及建築面積；以及(二)撥作發展居屋計劃／私人參建計劃的累計土地面積
- 以象徵式或低於市值的價格撥予宗教團體，資助機構等的土地 — 每年撥出的土地面積
- 承擔
- 或有負債(例如訴訟和作出的保證)
- 包括在綜合財務報表內的主要單位名稱

#### 5.5.7 資產保管報表

資產保管報表概述下列主要類別實物資產的情況，從而交代政府在運用資源以提供公共服務的問責性 —

- 基建資產如道路及雨水渠（以面積或長度計算）
- 政府為提供公共服務所佔用的土地及建築物(以面積計算及以政策組別分析)

- 用作發展公屋的土地 – (一)已租出或有待租出的樓宇單位數目及建築面積；以及(二)撥作興建公屋的累計土地面積，但不包括用作商場或停車場的部分，因為這些土地將繼續作為投資匯報

## 每月及每季公布的財務狀況

5.6 現時根據國際貨幣基金組織《發布數據特別準則》公布的每月財務狀況(見上文第 2.12 段)及在《政府憲報》內刊登的每季綜合資產負債表及綜合收支表(見上文第 2.13 段)，將繼續按現金收付制編製。

## 涉及的法律問題

5.7 由於香港特區政府在制定預算及會計方面，將會繼續沿用現金收付制，輔以一套採用應計制編製的帳目，因此，政府毋須因專責小組的建議而修改《核數條例》及《公共財政條例》。

5.8 然而，修訂有關法例為應計制帳目的編製、審計及提交建立法制規範，是有一定的好處。但由於建議的應計制帳目仍在發展初期，我們認為現時修改法例實屬過早。在應計制帳目公布一段日子後，我們便可評估該份帳目對使用者(特別是立法會)的有用程度及其認受性，屆時再考慮修例的需要。二〇〇六／〇七年進行的檢討，或可就此問題提供較具體的建議。

## 應計制帳目的審計

5.9 政府應與審計署署長商議，為(一)早日正式審計應計制帳目定立日期，及(二)審計署的盡早參與達成共識，特別是在固定資產的識別與估值期間，以確保編製應計制帳目的基礎完善。

## 諮詢意見

5.10 庫務署於二〇〇〇年三月舉辦了一個檢討政府帳目匯報方式的研討會，收集外界對專責小組初步研究結果的意見。參與研討會的人士來自本港的會計界，具有廣泛代表性，包括香港會計師公會的會長及理事會成員、香港會計師公會公共及政府機構委員會的成員、審計署署長，以及來自本港各大學的會計學學者。他們認為，專責小組應着重實質的改善，包括把主要的資產及負債列入財務狀況表，匯報提供服務的全部成本，以及保持會計政策的一貫性。改革須循序漸進地推行，並以加強政府的資源管理和問責性為目標。

5.11 在二〇〇一年五月，專責小組向立法會財經事務委員會提交報告，並邀請公眾人士，在六月三十日前，就有關的檢討結果和建議，提出意見。收到的意見一致贊成政府引進應計制帳目，認為這種帳目可提高政府的成本效益、改善決策、加強對資源的管理和問責性，以及有助公眾了解政府的財務表現和狀況。部分意見贊同政府以務實態度，制定一套儘管非完全符合國際公共及政府機構會計準則的帳目匯報政策。其他不同的意見，主要可歸納為以下三大類 —

- 更高層次的理想及最終的目標：部分人士認為政府沒有在諮詢文件中道出建議改革的理想及最終目標。他們認為應計制會計有助界定政府的角色和工作範圍，以及促進公營機構的改革，特區政府應竭力達至這些目標。
- 法制及同時存在兩套帳目的問題：一位提供意見人士建議修改法例，為應計制帳目的編製、審計及提交作出規範，藉此提高整個帳目匯報制度的地位。部分人士雖然贊成按應計制編製第二套帳目來清楚匯報政府的財務表現及狀況，但對於現金收付制及應計制兩套帳目，顯示不同的財務結果及狀況所可能造成的混亂，感到憂慮。他們建議政府應有一套結合兩者的單一會計制度，又或者只編製以應計制為基準的帳目。更有人促請政府以應計制編製預算。
- 依循公認會計原則，特別是國際公共及政府機構會計準則：一些人士認為，應計制帳目對公認會計原則，特別是國際公共及政府機構會計準則的全面奉行，是十分重要的。雖然他們同意在現階段未必可行，但認為應定下目標，在一定的時間內逐步符合有關規定。

5.12 專責小組同意，編製一份盡可能符合國際會計準則及公認會計原則的周年應計制帳目，應屬香港特區政府的長遠目標。專責小組相信，編製這種帳目有助立法會議員及評論人士更準確地評估香港特區政府的財務狀況和表現，並為管制人員提供有關資料，從而更有效地掌握和運用資源。

5.13 現在提出的建議是香港特區政府邁向這些長遠目標的第一步，亦是一個在合理時間內以合理費用取得最大效益的務實方法。政府計劃於二〇〇六／〇七年進行的實施後檢討，將會總結實施這些建議所帶來的成本效益，並定出未來路向。

5.14 專責小組相信，至少在實施建議的初期，有必要同時編製現金收付制帳目及應計制帳目。按現金收付制編製的帳目，可交代政府在運用立法會每年為政府服務撥款的情況；按應計制編製的帳目則較着重顯示政府服務的成本。

5.15 專責小組知道，提供兩套帳目可能會引起混淆，故承諾政府會提供對帳表及解釋，以減低閱讀帳目的人士可能遇到的困難。

## 第六章 實施建議

### 成功實施建議須具備的先決條件

6.1 專責小組認為下列各項條件對成功實施改善政府帳目匯報的建議，至為重要——

- (a) 中央政府的確切指引及立法機關的支持；
- (b) 足夠的資源；以及
- (c) 各部門明白這是一次財務管理改革，旨在改善各部門的表現。

6.2 因此，在實施建議前，必須先向下列各方簡報有關內容，並徵詢其意見——

- (a) 立法會；
- (b) 部門首長及其財務人員；
- (c) 會計界，特別是香港會計師公會及會計學者；以及
- (d) 公眾人士。

### 建議的實施計劃

6.3 有關建議應以循序漸進方式實施，讓部門有充足的時間準備較艱巨的工作及在數年內逐步提高帳目的準確性及完善程度。基於這個原則，建議中的實施計劃如下——

6.3.1 第一階段 — 從二〇〇二／〇三年度的帳目開始  
(涵蓋所有更改建議，但不包括固定資產)

- 實施所有關於政府帳目卷一的更改建議(載於第四及第五章)，但不包括折舊，因為折舊須待完成第二階段對固定資產作出識別及釐定價值後才能得知。
- 透過載於政府帳目卷二的綜合財務報表，匯報財務資產及負債，並提供按功能(即政策組別)及性質分類的開支報表。

6.3.2 第二階段 — 從二〇〇四／〇五年度的帳目開始  
(全面實施)

- 匯報固定資產(有關固定資產成本／價值的數據將在二〇〇二／〇三年至二〇〇四／〇五年期間分階段搜集評核)及有關資產管理的補充資料。
- 計算跨部門收費及編製部門服務成本報表均會包括折舊。

6.3.3 建議實施後的檢討

在建議實施的三年後(即二〇〇六／〇七年)，政府將再作檢討，以評估 —

- 政府周年帳目的形式及其表達方式的恰當程度，尤其是應計制帳目的有用程度及認受性。
- 會計政策的合適程度，以及可進一步符合公認會計原則(包括國際公共及政府機構會計準則)的地方，尤其是在應計收入及開支方面。
- 應計制用於財政預算的編製、監管及匯報的合適程度。
- 為編製、審計及提交應計制帳目提供法制規範而修訂法例的需要程度。
- 跨部門收費的實際成本及效益、應否更改收費範圍及將有關收費及成本撥作「線上項目」。

6.4 在每一階段中所建議實施計劃的主要工作簡介如下 —

<u>階段</u>	<u>主要工作</u>
預備工作 (二〇〇一／ 〇二年度內進 行)	<ul style="list-style-type: none"><li>● 簡報及諮詢。</li><li>● 計劃及預留實施計劃所需的資源。</li><li>● 制定會計政策及指引，並成立一個中央諮詢及支援組，以確保計劃的施行。</li></ul>

- |  |   |
|--|---|
| <p>第一階段<br/>(從二〇〇二<br/>／〇三年度的<br/>帳目開始)</p>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 員工訓練。</li> <li>● 財務資產估值。</li> <li>● 退休金負債估值(包括孤寡撫恤金計劃和尚存配偶及子女撫恤金計劃)。</li> <li>● 約滿酬金、尚餘假期及其他債項估值。</li> <li>● 編製部門服務成本報表,報表將包括以應計制計算的退休金、約滿酬金、尚餘假期及佔用物業費用。各部門的成本亦將包括十一個提供中央行政服務部門(即跨部門收費)及由中央總目／分目支出的應佔費用。</li> </ul> |
| <p>第二階段<br/>(從二〇〇四<br/>／〇五年度的<br/>帳目開始)</p>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 包括以上所有第一階段的項目。</li> <li>● 為固定資產進行識別、估值及計算折舊。</li> <li>● 為政府周年帳目內資產保管報表識別及量度有關資產。</li> </ul>  |
| <p>建議實施後的<br/>檢討(二〇〇<br/>六／〇七年度<br/>間進行)</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 總結實際經驗,對第 6.3.3 段中各項作出檢討。</li> </ul>   |

## 實施建議所涉及的資源

### 6.5 實施建議所需的一次過及經常費用粗略估計如下 —

- (a) 在二〇〇二／〇三年至二〇〇四／〇五年的財政年度內,動用大概四千九百萬元的一次過費用(其中四千五百萬元是為建築物進行識別及釐定價值)。
- (b) 在二〇〇二／〇三年至二〇〇四／〇五年的三個財政年度,平均每年需要動用大概九百萬元的經常費用,主要用以支付庫務署中央諮詢及支援組的額外人員,以及為十一個提供中央行政服務的部門改善成本計算系統,以實施在

第 4.36 段中所建議的以「線下項目」形式進行的跨部門收費。

6.6 上述的額外資源，不單是為了編製政府的周年帳目，部門管理人員亦可從而獲得額外資料，改善有關的資源管理。