

基于企业生命周期的内部控制目标构建

陈益君

(浙江舟山市国土资源局计划财务处 浙江舟山 316021)

【摘要】 本文分析了《内部控制规范——基本规范》设定的内部控制目标的不足,提出要构建积极的企业内部控制目标体系,就是在现有的企业内部控制目标中,增加一个“企业内控战略管理目标”。积极的企业内部控制目标,应将有关企业战略成败的相关重大因素,作为“企业内控战略管理目标”纳入内部控制目标体系之中,论证了企业生命周期理论与积极的企业内部控制目标体系的应用。

【关键词】 生命周期 内部控制 目标体系

内部控制目标,通常是指内部控制所要达到的预期效果和所要完成的控制任务。从理论上来说,内部控制的目标主要取决于内部控制本身所具有的功能和人们在设计、执行内部控制时的主观需求。

内部控制的目标并不是单一的,而是由几个目标组成的目标结构,各目标之间存在着相互的联系。目前内部控制学的目标主要有:三目标论、四目标论、五目标论。这些目标具有不同的层次,但有一个共同的目标指向,降低各种风险带来的损失。财政部在《内部控制规范——基本规范》中将企业内部控制的目标表述如下:内部控制的目标是合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略,将内部控制的目标设定为五类目标。

企业风险有经营风险和战略风险。而战略风险是关系到企业生存和发展的最高层次的风险。在企业内部控制中,将主要的精力集中在具体控制目标上,花很大的精力与时间去为控制而控制,置企业战略于不顾,而只在细节上下功夫。这样就有可能出现在具体目标能够很好实现的情况下,而由于企业战略的失败,最终使企业不能持续经营。企业的战略风险才是最大的风险,只有企业经营活动不偏离战略目标,才能确保企业的发展能够依照计划中的战略目标进行,各项工作都围绕企业的战略,实现企业的发展战略。

因此,应构建积极的企业内部控制目标体系,就是在现有的企业内部控制目标中,增加一个“企业内部控制战略管理目标”。积极的企业内部控制目标,应将有关企业战略成败的重大因素,作为“企业内部控制战略管理目标”纳入内部控制目标体系之中。积极的内部控制目标是一个完整的体系,而不是几个并列的目标,是一个具有不

同层次目标构成的目标体系。在积极的内部控制目标体系中我们可以分为三个层次的目标体系,即基础目标,具体目标和核心目标。

一、《内部控制规范——基本规范》设定的内部控制目标

财政部在《内部控制规范——基本规范》将企业内部控制的目标表述如下:合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略。

1.《内部控制规范——基本规范》设定内部控制目标的分析。

(1)合理保证企业经营管理的合法、合规。这一目标被称为合规性目标,是预防和控制违法违规的风险和损失。国家的有关法规、制度的落实必须依靠内部控制的有效执行来保证。遵守法规、制度是企业所有活动的前提,也是首先要完成的目标。如三鹿奶粉事件,就是一个典型的案例,一个正蒸蒸日上的行业,就因为个别企业的违法行为,使得行业遭受了毁灭性的打击。所以说合法、合规经营是每个企业发展的基本条件。

(2)资产安全。这是预防和控制资产管理环节中的风险和损失。企业的资产会因盗窃、滥用和意外损坏而遭受损失。在内部控制施行过程中,要加强会计控制、授权批准控制和实物控制。在我国国有企业为主导的社会主义特色经济中,保证资产安全将有更加重要的意义。

(3)财务报告及相关信息真实完整。这是预防和控制披露环节的风险和损失。财务报告是投资者、债权人、社会公众以及政府部门了解企业资产状况、盈利能力的最直接有效的途径,也是企业管理者做出相关决策的依据。如果报告的真实性和完整性不能得到保证,必将影响投资决策的

正确性,最终将影响到企业的发展。

(4)提高经营效率和效果。这是预防和控制经营管理环节中效率降低的风险和损失。企业是由多部门、多个管理层次和多个经营环节所组成的经济组织。这样企业内部之间的沟通和协调变得十分重要。合理的内部控制能够提高企业的经营效率和效果,减少企业的内耗,提高单位时间产量,优化产品质量。

(5)促进企业实现发展战略。战略目标源于企业的使命或远景,是内部控制目标体系的核心,在内部控制目标体系中起着承前启后的连接作用。因此,对内部控制战略目标的定位是企业内部控制目标管理的核心,也是企业构建完善、有效的内部控制体系的关键。由于战略的制定源于股东会,因此股东价值最大化或企业价值最大化可以被视为企业战略目标。

总之,现行的《内部控制规范——基本规范》设定的内部控制目标是一个保守的防御性内部控制目标。实践中,企业的失败并不是现行内部控制出了问题,而是失败于战略失误。特别值得注意的是,在近年来所谓“做大、做强、做优,多元化经营”的诱惑下,很多企业不顾自身条件,制定了不合实际的发展战略目标,盲目求大,结果是事与愿违,企业最终身败名裂。

2.《内部控制规范——基本规范》设定内部控制目标的不足之处。

(1)企业内部控制目标设定的目标不明确。现在的内部控制规范将几个具体要求与发展战略目标同等重要。在企业内部控制中,将主要的精力集中在具体控制目标上,花很大的精力与时间去为控制而控制,置企业发展的战略于不顾,而只在细节上下功夫。这样就有可能出现在具体目标能够很好实现的情况下,而在企业发展战略这一目标却置之不顾,最终使企业不能持续经营。因此将企业发展战略目标同另外四个目标并列,是十分不妥的。这实际上会使战略目标降格,从而导致企业内部控制目标不明确。

(2)从风险的角度来讲,前四个具体目标的实现并不能保证企业发展战略目标的实现。合理保证企业经营管理合法、合规目标、资产安全目标、财务报告及相关信息真实完整目标、提高经营效率和效果目标的实现,并不能实现企业的发展战略目标。企业风险有经营风险和战略风险。而战略上的风险是关系到企业生存和发展的最高层次的风险。合理保证企业经营管理合法、合规目标、资产安全目标、财务报告及相关信息真实完整目标、提高经营效率和效果目标,只能防范企业的经营风险,而不能防范企业的战略风险。如果企业不能防范企业的战略风险,那么再好的经营也不能挽救企业。

(3)只有围绕企业战略目标,才能实现企业内部控制

目标。企业战略是指为实现企业总体目标,以企业基本发展方向所作出的长期性、总体性的谋划。企业发展战略决定了企业各项业务在战略谋划期间的资源分配和发展方向。企业的最大风险是企业的战略风险,企业最大的失误是企业战略上的失误。只有企业经营活动不偏离企业战略目标方向,才能确保企业的发展能够依照计划中的战略目标进行,各项工作都围绕企业的战略,实现企业战略。企业的内部控制也是如此,因此有必要在企业内部控制目标体系中突出企业战略目标,在实施企业内部控制管理中,首先考虑企业战略目标。

二、构建积极的企业内部控制目标体系

以上对《内部控制规范——基本规范》设定内部控制目标的不足之处的分析,可见目前的企业内部控制目标体系是一个保守的、防御性的目标体系,因此有必要建立一个新的企业内部控制目标体系,简称为积极的企业内部控制目标体系。

1.积极的企业内部控制目标体系就是在现有的企业内部控制目标中,增加一个“企业内控战略管理目标”。积极的企业内部控制目标,应将有关企业发展战略成败的相关重大因素,作为“企业内部控制战略管理目标”纳入内部控制目标体系之中。“企业内部控制战略管理目标”应包括经营和战略目标的制定管理,执行进程和适时调整管理,目标遭受重大挫折时的应对管理,目标失败后的善后管理等。如果说企业内部控制目标包括企业内部控制战略管理目标,那么,这样的内部控制目标,才真正能够起到为制定和实现企业发展战略服务。只有企业内控目标不偏离战略目标方向,才能确保企业的发展能够依照计划中的战略目标进行,各项工作都围绕企业的战略,最终实现企业的发展战略。

2.积极的企业内部控制目标体系的分析。构建以企业发展战略为核心的积极的内部控制目标体系。积极的内部控制目标应该是一个完整的体系,而不是几个并列的目标,是一个具有不同层次目标构成的目标体系。积极的内部控制目标体系中可以分为三个层次。

第一层次是基础目标,包括企业内部控制战略管理目标。企业建立内部控制时,要首先对有关企业发展战略成败的相关重大因素先行考虑,并进行分析与应对。这是预防和控制企业经营活动偏离战略目标方向的风险,确保企业的发展能够依照计划中的战略目标进行,各项工作都应围绕企业的战略开展。

第二层次是具体目标,包括合理保证企业经营管理合法、合规目标、资产安全目标、财务报告及相关信息真实完整目标、提高经营效率和效果目标为具体目标。这是企业内部控制要达到的具体目标。

第三层次是核心目标,或称为最终目标,包括企业发

展战略目标。企业的最终目标是实现股东价值最大化或企业价值最大化,所以企业发展战略目标必定是企业内部控制体系中的核心目标。

三、企业生命周期理论与积极的企业内部控制目标体系的应用

1. 积极的企业内部控制目标体系与企业生命周期、企业战略的关系分析。

(1)企业战略是指为实现企业总体目标,以企业基本发展方向所作出的长期性、总体性的谋划。总体战略决定了企业各项业务在战略谋划期间的资源分配和发展方向。对于大多数企业来说,企业会选择增长发展,因为它们都假定未来会不断扩大规模、不断增长。经济增长是大多数企业隐含的假定和预期。企业总体战略主要考虑的问题是企业业务应当扩张、收缩还是维持不变。相应地,企业总体战略可以划分为三种类型:成长型战略、稳定型战略和收缩型战略。

(2)产品生命周期理论假设产品都要经过引入阶段、成长阶段、成熟阶段和衰退阶段。这些阶段的划分以产品销售额增长曲线的拐点为标志。在引入阶段,由于买主的迟疑,销售额增长平缓;一旦产品被证明是成功的,买主会大量涌入,开始进入成长期,此时销售额能快速增长;当购买力与市场供应基本平衡后,增长放慢,产品进入成熟期;当新的替代品出现以后,产品逐步衰退,直至完全退出市场。产品生命周期理论不仅适用于特殊产品,也适用于企业。企业的生命周期理论假设企业都要经过引入阶段、成长阶段、成熟阶段和衰退阶段。在企业生命周期的不同阶段,竞争环境和采取的经营战略不同,导致了不同的经营风险。所以在不同的生命周期,企业的战略也是不同的。

(3)企业战略、企业的生命周期与积极企业内部控制目标体系的关系。企业有生命周期,处于不同生命周期的企业的发展战略是不同的,积极企业内部控制目标体系也是不同的。在企业不同的生命周期,由于企业处于不同的阶段,企业在不同阶段所面临的市场、风险程度等都是不同的,企业的战略也是不同的。积极的企业内部控制体系中,基础目标即企业内控战略管理目标是不同的,要针对企业的不同风险进行应对。而作为具体的内部控制目标:合理保证企业经营管理合法合规、资产

安全、财务报告及相关信息真实完整、提高经营效率和效果,在企业的所有不同阶段都应是相同的。无论在企业的哪一个阶段,这四项目的具体的目标企业都是应遵守的。企业内部控制的核心目标企业发展战略,是追求股东价值最大化或企业价值最大化,这个核心目标也是相同的。

(4)积极的企业内部控制体系的不同类型。在企业的各个生命周期,企业的战略有不同的战略类型,相应的应该有不同的企业类型的内部控制的目标体系。不同类型的企业内部控制体系的侧重点是不同的。企业战略主要考虑的问题是企业业务是应当扩张、收缩还是维持不变。因此我们把积极的企业内部控制体系相应地划分为成长型的目标内控制度、稳定型的目标内控制度和收缩型的目标内控制度。

(5)在不同企业生命周期的企业战略与积极的企业内部控制体系关系表述如下表所示:

不同企业生命周期的企业战略与积极的企业内部控制体系关系

	引入阶段	成长阶段	成熟阶段	衰退阶段
市场特征	①消费者需要培训,了解产品不够;②产品处于试验阶段,质量没有标准	①消费者了解产品,接受产品;②产品质量、技术性可靠	①产品广泛接受,消费者重复购买;②标准化产品	①消费者有见识,挑剔;②产品范围缩减质量不稳定
风险程度	高	高	重大	广泛波动
公司战略	市场扩张,研发是关键	市场扩张,市场营销是关键	保持市场份额	集中于成本控制或者减少成本
战略类型	成长型战略	成长型战略	稳定型战略	收缩型战略
积极的内部控制目标体系的类型	成长型的目标内控制度	成长型的目标内控制度	稳定型的目标内控制度	收缩型的目标内控制度
积极的企业内部控制目标体系	基础目标(企业内控战略管理目标)	以产品研发,扩张市场为主的内控管理目标	以稳定市场份额为主的内控管理目标	以成本控制或者减少成本为主的内控管理目标
	具体目标	①合理保证企业经营管理合法合规;②资产安全;③财务报告及相关信息真实完整;④提高经营效率和效果	①合理保证企业经营管理合法合规;②资产安全;③财务报告及相关信息真实完整;④提高经营效率和效果	①合理保证企业经营管理合法合规;②资产安全;③财务报告及相关信息真实完整;④提高经营效率和效果
	核心目标	企业的发展战略(企业价值最大化)	企业的发展战略(企业价值最大化)	企业的发展战略(企业价值最大化)

2. 积极的企业内部控制目标在企业生命周期与企业战略的具体应用。在企业不同的生命周期,由于市场竞争、市场风险的不同,企业有不同的企业战略,相应的有不同的企业内部控制目标体系。不同生命周期中的企业

内部控制目标体系,其中基础目标(企业内控战略管理目标)是不同的,而具体目标与核心目标是相同的。企业应当结合不同发展阶段和业务拓展情况,持续收集与风险变化相关的信息,进行风险识别和风险分析,及时调整积极企业内部控制目标体系中的基础目标(企业内控战略管理目标)。企业生命周期中的四个阶段,企业所面临的问题与风险各不相同,因此应该采用不同的基础目标(企业内控战略管理目标)。

四、案例分析

我们按企业的生命周期理论,溯寻A公司发展的脉络,探究A公司企划的蓝图及发展历程,从而论述积极的内部控制目标体系的作用。

1. 引入阶段。舟山A公司成立于1986年,承担定海鸭蛋山至宁波白峰汽车轮渡任务。轮渡站创立之初,资金缺乏,有时连柴油也买不起。创业艰难百战多。从最初的2艘二手渡轮开始,“海峡轮渡”一步步走了过来。最初,每天只有4个航班,过渡的汽车只10多辆,甚至只有一位旅客和一辆自行车。

在引入阶段,市场还在开发中,消费者对轮渡的认识还不够,企业的风险高。公司的当前战略是成长型的战略,主要是进行市场扩张,提高人、车过渡的安全、快捷、舒适性。

引入阶段积极的内部控制目标体系的建立。由于企业正处于市场的培育阶段,是成长型的目标内控制度。积极内部控制目标体系中的基础目标(企业内控战略管理目标)应以防范进行市场扩张,以提高轮渡的服务为基础目标,也是企业进行内部控制时的先行目标。对这个阶段的影响市场扩张和轮渡服务质量因素进行重点的内控防范,作为这一阶段内部控制的关键环节和关键控制点,并在此基础上进行具体目标的风险控制,从而实现最终目标。

2. 成长阶段。A公司于1989年12月自行设计并建造的舟渡4号轮投入运营,填补了重载车辆不能过渡的国内空白;1993年4月1日,鸭白线开始昼夜过渡,基本实现了全天候通航;1996年9月,集装箱滚装码头投入使用,结束了大型集装箱车辆无法进出舟山的历史;1996年12月,集售票、候船、办公于一体的鸭蛋山综合大楼建成,表明企业已进入成长阶段。

在这个阶段消费者已经了解轮渡、接受轮渡,轮渡基本实现了人、车过渡的安全、快捷、舒适性。企业的风险还是高。公司在这阶段的战略是成长型的战略,主要是进行市场扩张,市场营销是关键。

成长阶段积极的内部控制目标体系的建立。企业正处于市场的扩张阶段,是成长型的目标内控制度。积极内部控制目标体系中的基础目标(企业内控战略管理目标)

应以防范进行市场扩张,市场营销是关键的基础目标,是企业进行内部控制时的先行目标。对影响市场扩张、市场营销的因素进行重点内控防范,作为这一阶段内部控制的关键环节和关键控制点。在此基础上进行具体目标的风险控制,从而实现最终目标。

3. 成熟阶段。1997年开始,公司先是买船,后来自己造船,鸭白线上的渡轮每年以一到二艘的速度增加。2004年9月,鸭蛋山车渡码头扩建工程动工,在原码头西侧新建1座车渡码头。渡轮和泊位的增加,大大缓解了运输紧张的局面,鸭白线的运输能力跟上了时代发展的步伐。进入新世纪后,鸭白线客流量每年都以15%以上的速度递增,如今,每天来回200多个航次,最高峰时日渡9500余辆汽车,待渡车队绵延数公里。公司也由此进入了发展的“黄金期”。

此阶段轮渡已经被消费者广泛接受,成为进出舟山的第一通道。企业的风险程度较大。公司的当前战略是稳定型的战略,保持市场份额是关键。

成熟阶段积极的内部控制目标体系的建立。企业正处于市场的成熟阶段,是稳定型的目标内控制度。积极内部控制目标体系中的基础目标(企业内控战略管理目标)应以防范市场份额降低的风险为基础目标,是企业进行内部控制时的先行目标。对市场份额降低因素进行重点内控防范,可作为这一阶段内部控制的关键环节和关键控制点,并在此基础上进行具体目标的风险控制,从而实现最终目标。

4. 衰退阶段。2003年,舟山连岛工程被写入省政府工作报告,大桥二期启动。连岛大桥2009年开通,轮渡从原来的舟甬“第一通道”变成了“第二通道”,将使A公司营业收入下降70%,要做好轮渡第二次创业的各项工作准备。A公司开始着手产业拓展。2003年3月,A公司投资的舟山海晨船务工程有限责任公司成立,为前者造船、修船提供了保障。此后,舟渡3、舟渡6、舟渡15、舟渡16、舟渡17及其他兄弟公司的渡轮、客轮源源不断地从“海晨”建造出厂。2004年7月,“海峡轮渡”又控股普陀南顺旅游客运有限公司,将产业触角延伸至陆上旅游客运这一朝阳产业。至此,A公司的“车客运输、旅游集散、船舶修造”三大经济板块正式成型。

消费者有了替代的产品,企业处于转型期。企业的风险广泛波动。公司的战略是收缩型的战略,主要是集中于成本控制和对外投资的风险控制。

成熟阶段的积极的内部控制目标体系的建立。消费者有了替代的产品,企业处于转型期,属于收缩型的目标内控制度。积极内部控制目标体系中的基础目标(企业内控战略管理目标)应以防范成本、对外投资的风险为基础目标,是企业进行内部控制时的先行目标。对防范成本、

投资项目效果评价体系的建立与应用

张 涛

(神龙汽车有限公司财务规划部 武汉 430056)

【摘要】 本文首先对神龙公司投资项目管理的精益改善进行了介绍,并在此基础上建立了投资项目效果评价体系,然后具体描述了投资项目效果评价方法的应用,以期强化对项目投资效果的评估管理,不断改进公司资本性支出的投资效果,最终提高公司经营效益。

【关键词】 投资项目 效果评价 体系

随着国内外宏观经济形势的变化,汽车生产行业进入了微增长时代,生产企业将进一步加快市场布局、产能提升和产品结构调整。对于典型的技术密集型和资金密集型汽车生产企业,传统的粗放式投资管理模式已不能适应日益变化的经营管理形式。神龙汽车有限公司财务规划部意识到形式的变化,未雨绸缪,从2007年起在公司逐步推进投资项目效果评价,并根据公司特点建立并不断优化评价体系和实施方法。在2007~2012年由点到面对公司80%重点项目进行了评价,通过对已实施的投资项目的经济效果进行评价,可以及时反映其效果的现状及水平,并可检验项目在执行过程中,其主要经济、技术指标是否达到预期的效果,进而促进公司投资项目整体效

率、效益、效果的全面提升。

对外投资风险的因素进行重点的内控防范,作为这一阶段内部控制的关键环节和关键控制点,并在此基础上进行具体目标的风险控制,从而实现最终目标。

从A公司的实例可以看出,战略是最大的风险,如果A公司的内部控制目标体系是保守的,就不能随着企业的生命周期的各个阶段不同,企业战略的不同而相应采取不同的内部控制目标。只有以企业战略管理目标为基础目标的积极企业内部控制目标体系,才能紧跟企业的发展脉络,预防和控制企业经营活动偏离战略目标方向的风险,确保企业的发展能够依照计划中的战略目标进行,各项工作都围绕企业的战略开展,最终实现企业的持续发展。

五、小结

总之,本文从企业生命周期的不同阶段入手,对A公司实际操作进行深入分析,明确构建积极的内部控制目标体系,对企业发展至关重要。本文认为积极的内部控制目标应该是一个完整的体系,而不是几个并列的目标。积

一、开展投资项目效果评价背景

投资项目效果评价是投资项目管理的核心内容。为了确保投资决策的正确性和科学性,建立合理的投资项目效果评价指标体系及正确地运用评价方法是十分重要的。通过建立完善的投资项目评价制度和科学的评价方法体系,一方面可以促使项目实施部门增强责任意识,努力做好事前分析评估工作,提高项目预测的准确性;另一方面,可以通过项目效果评价反馈的信息,及时纠正项目决策中存在的问题,从而提高未来项目决策的科学化水平。

投资项目效果评价是投资项目周期的一个重要阶

极的内部控制就是要以企业战略管理目标为基本目标,合理保证企业经营管理合法、合规目标、资产安全目标、财务报告及相关信息真实完整目标、提高经营效率和效果目标为具体目标,以实现企业发展战略为最终目标。

因此,从企业层面来讲,在学习和执行企业内部控制制度时,要构建积极的内部控制目标体系。要将企业内控战略管理目标纳入内部控制的目标体系,并成为内部控制的基础目标。建立健全企业治理结构的股东会、董事会、监事会等对企业战略目标制定与执行时的内部控制体系,真正通过现代企业治理结构的优化,达到对企业战略层次的有效控制,使企业在战略高点上就有内部控制,使企业在市场经济中立足于不败之地。

主要参考文献

1. 李心合. 企业内部控制基本规范导读. 大连出版社, 2008
2. 马英华. 基于企业生命周期理论的企业内部控制业绩评价. 财会月刊, 2009; 4