

学校编码: 10384

分类号 _____ 密级 _____

学号: X2011156385

UDC _____

厦门大学

硕士学位论文

内部控制与基业长青：基于三鹿和特仑苏 的案例研究

Internal Control and Built to Last

— Comparative Analysis of Sanlu and Deluxe Internal Control

于 翔

指导教师姓名：陈 汉 文 教授

专业名称：工商管理(EMBA)

论文提交日期：2014 年 6 月

论文答辩日期：2014 年 月

学位授予日期：2014 年 月

答辩委员会主席：_____

评 阅 人：_____

2014 年 6 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。
2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

摘要

随着经济社会的发展，企业面临的发展局面会变得越来越复杂，在经济制度方面或多或少会暴露出问题，这就要求政府根据经济社会发展的具体实际，加强对企业的管制。基于国际趋势的把握和我国企业运行中暴露出的问题，财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会制定了《企业内部控制基本规范》及相关的配套指引，旨在加强和规范企业内部控制，提高企业经营管理水平和风险防范能力，促进企业可持续发展，维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益。

正是基于上述背景，在完整回顾了三鹿三聚氰胺事件和详尽介绍了特仑苏品牌的基础上，结合《企业内部控制基本规范》及其配套指引和相关解释说明，对三鹿集团三鹿奶粉和蒙牛特仑苏品牌进行内部控制对比分析，指出双方在内部控制方面的缺失和优势，使我们对三鹿的失败和特仑苏的成功有了深入的了解。

本文的研究，有助于更好的解读我国内部控制体系框架，了解我国制定《企业内部控制基本规范》及其配套指引的初衷，在此基础上利用内部控制相关规范更好的为企业的发展实践服务，使我国企业处于良性的发展路径中。对于监管机构而言，则能进一步巩固监管机构加强监管和规则制定的信心，使得规则能更好的来源于企业实际并且服务于企业实践。最后，本文提出了针对我国乳制品企业及其他行业关于内部控制方面的几点启示，希望助益于我国企业的未来发展。

关键词：内部控制；三鹿；特仑苏

Abstracts

November 12, 2013 the Central Committee of Communist Party of China eighteenth third plenary meeting adopted the " CPC Central Committee on deepening reform of the overall number of major issues " in the economic system , the resolution pointed out that a comprehensive economic reform is deepening reform focus , the core issue is how to handle the relationship between government and the market so that the market plays a decisive role in the allocation of resources and government plays a better role. On the one hand, this requires the government formulates market rules to make sure that companies' contributing to the development of the socialist cause. On the other hand , the rules require companies play fully to the initiatives within the allowable range , so that companies maintain a healthy long-term development of the situation and become an important component of the socialist market economy.

However, with the development of economic and society, situations faced by the enterprise will become more and more complex, more or less in terms of the economic system will expose the problem, which requires the government 's economic and social development according to specific conditions, to follow up the economic rules development. Based on China's exposed problems in economic development, the Ministry of Finance in conjunction with the Commission , the Audit Commission , China Banking Regulatory Commission , China Insurance Regulatory Commission to develop a " basic norms of internal control " and related support guidelines , willing to strengthen and standardize their internal controls , improving business management and risk prevention capacity, and promoting sustainable development , safeguarding the socialist market economic order and the public interest .

This article is based on the above background , the full review of the Sanlu melamine incident and detailed descriptions of the Deluxe brand , based on the combination of " Basic Standards for Enterprise Internal Control " and its supporting guidelines and related explanations , and especially for the Sanlu Group Deluxe brand

comparative analysis of internal control , pointing out the advantages of both deletions and internal control , so our success and failure of Sanlu Deluxe have a more image understanding.

This study will help to better interpret the framework of the internal control system , to understand China's development , " the basic norms of internal control " and its supporting guidelines mind , on this basis, the use of internal control relevant to the specification for the development of enterprises better practice services , so that our business is healthy development path. For regulators, the regulators can further consolidate and strengthen the confidence of regulatory rulemaking , making rules from the business to better serve the practical and business practices . Again , at the end of this article about the revelation of internal control, it can be China's dairy companies and other industries play a guiding reference.

Key words: Internal controls; Sanlu; Deluxe; comparative analysis

目 录

第一章 绪论	1
一、选题背景	1
二、研究目的与意义	2
三、国内外研究现状综述	2
第二章 内部控制框架体系介绍	7
一、内部控制定义	7
二、内部控制目标	8
三、内部控制原则	8
四、内部控制要素	9
五、企业风险管理	14
第三章 三鹿三聚氰胺事件回顾和特仑苏品牌介绍	17
一、三鹿三聚氰胺事件	17
二、特仑苏品牌	18
第四章 三鹿集团与蒙牛集团内部控制视角的对比分析	21
一、内部环境方面	21
二、风险评估方面	23
三、控制活动方面	24
四、信息与沟通方面	27
五、内部监督方面	28
第五章 三鹿失败和特仑苏成功的原因分析	30
一、三鹿失败的原因	30
二、特仑苏成功的原因	31
第六章 几点启示	33
一、我国相关内部控制文件设置的初衷	33
二、对奶制品企业以及其他行业的启示	35
参考文献	40

第一章 绪论

一、选题背景

在 2008 年 4 月国家统计局举办的“第十二届全国市场销量领先品牌信息发布会”上，三鹿奶粉以 18.26% 的市场份额继续在奶粉领域领跑，连续 15 年居全国同行业销量第一。但是仅仅过了两个月后，三鹿集团就迎来了灭顶之灾，即人人皆知的三聚氰胺事件。事件爆发之初，三鹿集团曾试图通过掩盖的手段来将损失最小化，然则殊不知问题已经超过了三鹿集团的控制范围。同年 9 月中央全面接手三聚氰胺事件的调查之后，三鹿集团此次事件中存在的重大内部控制过失便被公之于众。2009 年 2 月，石家庄中级人民法院做出民事裁定，宣布三鹿集团破产。3 月，石家庄市中级人民法院将三鹿集团的部分破产资产进行公开拍卖，北京三元集团以 616500000 元人民币成功拍得三鹿。

同为国内乳制品企业和知名品牌，蒙牛旗下的特仑苏品牌则经历着完全不同的命运。自创建之初就本着牧场规模化、管理科学化、工艺现代化、标准国际化理念的特仑苏，在 2006 年召开的世界乳业大会上，获得了 IDF 世界乳业大会新产品创新奖，代表中国乳业夺得第一枚世界金牌。2012 年 6 月在第六届 BioFach China 中国国际有机食品博览会上，获得了“第六届中国国际有机食品博览会金奖”。特仑苏多年的沉淀和发展，不仅成功度过了 2008 年的三聚氰胺事件，而且还顺利的攻克了 OMP 风波，蒙牛的内部控制能力可见一斑。

自 2002 年美国萨班斯-奥克斯利法案通过之后，在国际范围内兴起了内部控制管制的浪潮。在我国，基于我国企业内部控制的现存状况和国际上的发展趋势，，财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会制定了《企业内部控制基本规范》（财会〔2008〕7 号），而后在《关于印发企业内部控制配套指引的通知》（财会〔2010〕11 号）中，制定了《企业内部控制应用指引第 1 号——组织架构》等 18 项应用指引、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》。根据具体执行过程中，对于企业反映的一些问题，给予了相应解释。

本文正是基于上述背景，在结合《企业内部控制基本规范》及其配套指引和

相关解释说明的情况下，对三鹿集团和特仑苏品牌进行内部控制对比分析，找出发现他们抑或成功、抑或失败的原因，以期能对我国乳制品企业及其他行业起到指导借鉴作用。

二、研究目的与意义

本文在内部控制框架相关文献回顾的基础上，立足于三鹿集团三聚氰胺事件和蒙牛集团特仑苏品牌，从内部控制五大要素角度进行对比分析，揭示了三鹿失败和特仑苏成功的原因，最后从内部控制角度提出对中国企业的启示。

本文的研究，有助于更好的解读我国内部控制体系框架，并从中了解内部控制的核心思想，以及我国制定《企业内部控制基本规范》及其配套指引的初衷，能在充分理解内部控制相关规范的情况下，更好的为企业的内部控制实践服务，使得我国企业处于良性的发展路径中，与我国可持续发展的政策策略好呼应。对于监管机构而言，则能进一步巩固监管机构加强监管和规则制定的信心，使得规则能更好的来源于企业实际并且服务于企业实践。

三、国内外研究现状综述

1. COSO 发展历程与内部控制

20 世纪 70 年代中期，与内部控制有关的活动大部分集中在制度的设计和审计方面，重在改进内部控制制度和办法。1973 年至 1976 年对水门事件（美国公司进行违法的国内捐款和贿赂外国政府官员）的调查使得立法机关与行政机关开始注意到内部控制问题。针对调查的结果，美国国会于 1979 年通过了《反国外贿赂法》（简称 FCPA）。FCPA 除了规定了关于反贿赂的条款外，还规定了与会计及内部控制有关的条款。因此美国许多机构都加强了对内部控制的研究并提出许多建议。1985 年，由美国注册会计师协会、会计协会、财务主管协会、内部审计师协会、管理会计师协会联合创建了反虚假财务报告委员会，该委员会旨在探讨财务报告中的舞弊产生的原因，并寻找解决措施。两年后，该委员会提出了很多有价值的建议。基于该委员会的建议，其赞助机构成立 COSO 委员会，专门研究内部控制问题。1992 年 9 月，COSO 委员会提出了报告《内部控制——

整体框架》（1994年进行了增补），即 COSO 内部控制框架。COSO 内控框架的提出标志着内部控制理论发展到新的阶段，对企业完善和优化内部控制、增强风险防范能力具有十分重要的意义。COSO 内部控制框架之所以被广泛地选择作为构建和完善内部控制体系的标准，是因为：虽然 COSO 内部控制框架并非唯一的内部控制框架，但却是美国证券交易委员会唯一推荐使用的内部控制框架，《萨班斯法案》第 404 条款的「最终细则」也明确表明 COSO 内部控制框架可以作为评估企业内部控制的标准。股份公司作为纽约证交所上市公司，需要按照法案要求，引进 COSO 内部控制框架，整合现有内部控制，满足法案的要求。同时，对股份公司来说，这也是梳理管理流程、规范管理、提升整体管理水平的契机。COSO 内部控制框架是一个较为理想的框架，几乎所有公司的内部控制均与之有一定差距，美国各大公司也正在为此而努力，虽然这必然加大企业负担，但多数公司同股份公司一样，希望通过理解和贯彻 COSO 内部控制框架要求，来实现提升管理水平的目的。

COSO 内部控制框架认为，内部控制系统的内控环境、风险评估、内控活动、信息与沟通、监督五要素组成，它们取决于管理层经营企业的方式，并融入管理过程本身。内控体系五要素之间的关系我们可以理解为：企业的核心是人，人的诚信、道德价值观和胜任能力构成了企业的内控环境，这是企业发展的基础。每个企业都有自己的发展目标，为了目标的实现，必须分析影响因素，即进行风险评估。针对风险评估的结果需要采取相应的内控活动来控制 and 减少风险。同时与内控环境、风险评估和内控活动相关的信息应及时被获取、加工整理，并在企业内部传递，这就是信息与沟通，信息与沟通系统围绕在内控活动周围，反映企业各项管理活动的运转情况。为了保证内控体系的正常运转，还需要对整个内控过程进行监督。内部控制五要素之间的配合和联系，组成了一个完整的系统，可以灵活地随条件变化而变化。但各要素之间并非是一项要素影响下一项要素的顺序过程，任一要素都可以影响其他要素，例如对风险的评估不仅仅影响内控活动，还可能影响信息和沟通、监督行为等。

2. 基于内部控制的五个要素方面的研究

（1）内部环境方面的研究

Tommise Singleton（2002）指出，建立合理的企业内部控制环境，能确保建

立企业科学的经营政策，同时加上有效的监督和客观的报告系统，便可以保证管理者既定目标的实现。李端生、季莉（2004）从影响内部控制的环境要素入手，揭示了我国企业内部控制环境存在的问题，在分析问题产生的主要原因的基础上提出了优化内部控制环境的对策。李玉环（2008）对《企业内部控制基本规范》中有关于内部控制中的内部环境进行了详尽解读。张颖（2009）通过对内部控制环境中的各个要素进行了形象的比喻，论述了企业内部环境在内部控制中的作用。张先治、戴文涛（2010）采用调查问卷方法，通过对国内一些内部控制专家、负责内控的企业高管等的调查研究发现，内部环境是影响我国内部控制实施的重要因素，公司治理结构是影响内部控制实施的主要内部环境。

（2）风险评估方面的研究

蒋航程、王晓翔（2007）通过对长安福特公司的内部控制研究，探讨企业材料采购和付款中的风险评估，总结了该公司在内部控制方面的经验。陈芳、许良虎（2009）指出进行内部控制风险评估的现实意义，并从全面风险管理目标、收集风险管理初始信息、风险识别、风险分析、风险评价、风险管理策略等方面，探讨了如何建立我国企业内部控制中的风险评估体系。Jerry D. Loghry and Chad B. Veach（2009）运用案例对风险评估进行了研究，提出每个企业都应该据自己的实际来设计适合自身的风险评估系统，同时认为，企业的风险评估方法往往会因为经验和有效的运用而得到精炼。刘维成、党俊风（2011）根据评价指标体系设计的原则，结合煤炭行业固有的特点，建立了一套比较完善的煤炭企业的内部控制风险评估指标体系，运用 AHP 法对某煤炭集团内部控制风险评估进行了实证分析。王晓凤（2013）构建了基于内部控制的有色冶金企业风险评估体系，并选取样本公司对构建的评估体系进行了检验。

（3）控制活动方面的研究

Michael Ramos（2004）提出用二维法来评价内部控制的有效性，模型中，横轴代表内部控制的几个重要目标，而纵轴代表内部控制的可靠性水平，这样一种模型可以作为测试和评价内部控制有效性的一种思路。李玉环（2008）对《企业内部控制基本规范》中有关于内部控制中的控制活动进行了详尽解读。孙晶晶（2010）对煤矿机械制造企业内部控制制度进行了分析，结合行业特点，重点讨论了公司内部控制活动中的销售与收款这两项重要的业务活动，指出其内部控制

的关键控制点，并基于流程进行了具体控制措施分析。瞿旭等（2011）主要基于内部控制实质性漏洞，阐述了上市银行控制活动的内容和特征,从控制活动的角度，对上市银行在这个过程中容易出现实质性漏洞的项目进行了详细地分析，进而提出针对性的建议。刘少军（2012）对企业内部管理中控制活动这一关键要素在疏浚项目过程中的设计进行分析，进而为疏浚企业构建内部控制体系的全面推广提供有力的依据。

（4）信息与沟通方面的研究

Kinney（2000）认为，企业有效地内部控制本质上是对企业信息的管理，以此作为企业管理者决策的依据，并因而能保证企业目标顺利的实现。李玉环（2008）对《企业内部控制基本规范》中有关于内部控制中的信息与沟通进行了详尽解读。寇晓宏（2012）对内部信息传递在内部控制中的重要性、传递过程中的风险以及内部报告形成环节的关键控制点及控制措施进行了论述。刘冬云（2012）介绍了我国施行企业内部控制基本规范的重要意义，阐述了信息与沟通在内部控制中的关键作用。金忍冬（2013）以企业内部控制中的信息和沟通为切入点，阐述了信息与沟通对企业内部控制的积极意义，以不同类型的企业内部控制的案例作为分析对象，对案例进行综合性的分析，结合案例对信息与沟通对企业内部控制的作用进行论述。

（5）内部监督方面的研究

Tommise Singleton（2002）指出，建立合理的企业内部控制环境，是为了确保建立科学的经营政策，同时配以有效地的监督和客观的报告系统，便可以保证管理者既定目标的实现。孟凡红（2004）指出领导重视和支持是搞好企业内部监督与内部控制的关键，建立健全企业会计内部监督与内部控制制度做到严格实施，重点抓好成本费用和重大经济业务事项的决策监督，提高会计人员的综合素质是搞好监督工作的先决条件。杨文锦（2008）分析了内部控制的目标及其意义，分析了我国施工企业内部控制存在的问题，探讨了进一步强化内部控制的对策措施。靖雅伟（2012）结合供水企业内部控制的各个环节,对内部监督在供水企业内部控制中的应用进行论述。张宇宏（2012）主要就如何加大内部控制制度执行力度来强化内部监督进行了探讨。

3. 利用内部控制理论对企业进行对比分析的研究

刘华（2011）以 2010 年毕马威审计香港洪良国际、2001 年安达信审计美国安然公司为案例，进行比较研究，介绍和总结审计行业内部控制的先进策略与技巧。王茵（2011）以 COSO 发布的《内部控制整合框架》为理论依据，从内部控制的演进及其概念讲起，以三鹿与伊利集团的内部控制为背景，从内部控制的五个要素对比分析两集团的内部控制体系。李晓慧、孟春（2012）通过对比分析巴林银行、兴业银行和瑞士银行出现“魔鬼交易员”的相似一幕，分析其原因，指出企业内部控制运行中极其关键的环节。杨红心（2013）在 ICIF 框架下对比美国苹果公司与三鹿集团的内部控制，从这两个案例的对比中可以获得启示和借鉴。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

廈門大學博碩士論文摘要庫