

# 我国上市公司 2018 年执行企业 内部控制规范体系情况分析报告

财政部会计司 证监会会计部 证监会上市部 山东财经大学

为全面、深入了解我国上市公司执行企业内部控制规范体系情况，财政部、证监会联合山东财经大学，对沪深证券交易所上市公司公开披露的 2018 年年度内部控制评价报告、内部控制审计报告、年度报告等公开资料进行了跟踪分析，结合我国上市公司近年来执行企业内部控制规范体系情况，以及财政部和证监会在推动企业内部控制规范体系实施和日常监管工作中掌握的有关情况，形成了《我国上市公司 2018 年执行企业内部控制规范体系情况分析报告》（以下简称“本报告”）。

本报告首先对所有上市公司执行企业内部控制规范体系情况进行了总体分析。根据财政部、证监会《关于 2012 年主板上市公司分类分批实施企业内部控制规范体系的通知》（财办会〔2012〕30 号），主板上市公司自 2014 年起全部实施企业内部控制规范体系。因此，本报告选择了纳入实施范围的上市公司为样本，对执行企业内部控制规范体系的情况进行了分析。同时，为贯彻落实党中央国务院有关防范化解重大风险、精准脱贫、污染防治三大攻坚战决策部署，本报告分别选择了金融行业上市公司、ST 类上市公司和重污染行业上市公司为样本，对其执行企业内部控制规范体系的情况进行了重点分析；为贯彻落实党中央国务院《关于推进安全生产领域改革发展的意见》及相关整治要求，本报告对高危行业上市公司执行企业内部控制规范体系的情况进行了重点分析。

## 一、2018 年我国上市公司执行企业内部控制规范体系基本情况

### （一）总体情况

#### 1. 内部控制评价报告披露情况

截至 2018 年 12 月 31 日，沪深证券交易所共有上市公司 3584 家，沪市上市公司 1450 家，深市上市公司 2134 家。深市上市公司中，主板、中小板和创业板公司分别有 473 家、922 家和 739 家。

2018 年，3456 家上市公司披露了内部控制评价报告，占全部上市公司的 96.43%。如图 1 所示，披露内部控制评价报告的比例从 2008 年的 67.17% 上升到 2018 年的 96.43%。

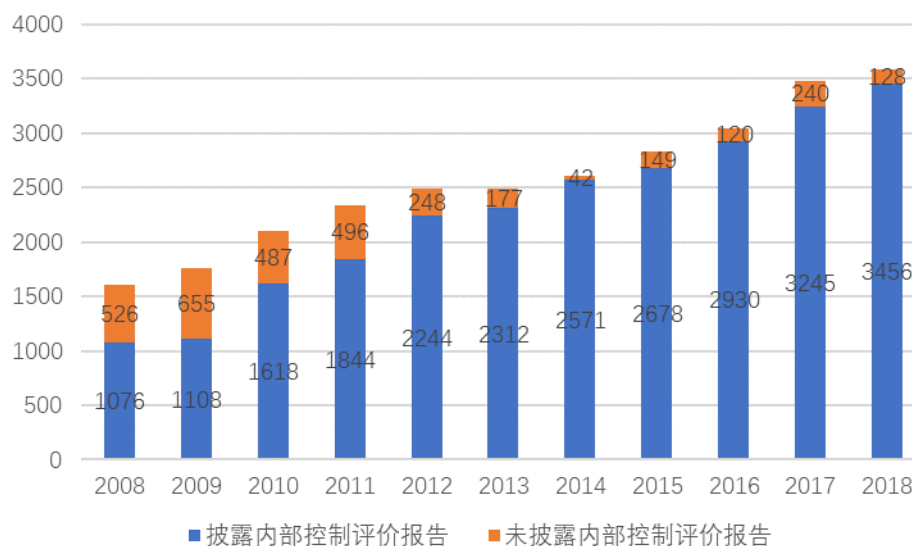


图 1 2008-2018 年内部控制评价报告的披露情况

2018 年，沪市主板、深市主板、深市中小板和深市创业板分别有 1329 家、471 家、919 家和 737 家上市公司披露了内部控制评价报告，分别占各板块上市公司的 91.66%、99.58%、99.67% 和 99.73%。2013 年至 2018 年各板块披露内部控制评价报告比例情况如表 1 所示。

表 1 2013-2018 年内部控制评价报告披露情况

年度	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年
沪市主板	81.95%	97.29%	86.68%	90.35%	82.88%	91.66%
深市主板	98.96%	98.96%	98.95%	98.74%	99.79%	99.58%
深市中小板	100%	99.32%	100%	100%	100%	99.67%
深市创业板	100%	98.77%	100%	100%	100%	99.73%

2018 年，128 家上市公司未披露内部控制评价报告，占全部上市公司的 3.57%。其中，3 家上市公司于 2019 年退市，未披露内部控制评价报告；35 家上市公司因首年上市豁免披露；5 家上市公司因重大资产重组豁免披露；85 家上市公司在年报中提示披露了内部控制评价报告，但在公开网站未见相关信息。相较 2017 年 240 家上市公司未披露内部控制评价报告，2018 年减少 112 家。

其中，72 家原本可以因首年上市豁免披露内部控制评价报告的上市公司自愿披露了内部控制评价报告，占首年上市豁免披露公司数量的 67.29%，比 2017 年所占比例增长了 6.33 个百分点。

## 2. 内部控制评价报告的结论

2018 年，在 3456 家披露了内部控制评价报告的上市公司中，3342 家内部控制评价结论为整体有效，占比为 96.70%；114 家内部控制评价结论为非整体有效，占比为 3.30%。如表 2 所示，在内部控制评价结论为非整体有效的上市公司中，26 家为非财务报告内部控制无效、财务报告内部控制有效，48 家为财务报告内部控制无效、非财务报告内部控制有效，40 家为财务报告内部控制和非财务报告内部控制均无效。从 2013 年到 2018 年，主动披露内部控制非整体有效的上市公司比例越来越高。

表 2 2013-2018 年内部控制有效性结论披露情况

年度		整体有效	非财务报告内控无效、财务报告内控有效	财务报告内控无效、非财务报告内控有效	整体无效	其他 <sup>1</sup>	总计
2018	公司数量	3342	26	48	40	0	3456
	占比	96.70%	0.75%	1.39%	1.16%	0.00%	100%
2017	公司数量	3177	13	33	21	1	3245
	占比	97.90%	0.40%	1.02%	0.65%	0.03%	100%
2016	公司数量	2898	10	18	4	0	2930
	占比	98.91%	0.34%	0.61%	0.14%	0%	100%
2015	公司数量	2649	7	16	6	0	2678
	占比	98.92%	0.26%	0.6%	0.22%	0%	100%
2014	公司数量	2538	9	16	6	2	2571
	占比	98.72%	0.35%	0.62%	0.23%	0.08%	100%
2013	公司数量	2287	9	8	6	2	2312
	占比	98.92%	0.39%	0.35%	0.26%	0.09%	100%

<sup>1</sup> 其他情形包括：2013 年，2 家上市公司未出具内部控制评价结论；2014 年，2 家上市公司内部控制存在重大缺陷但未区分财务报告和财务报告；2017 年，1 家上市公司无法确定内部控制是否有效。

### 3. 内部控制缺陷的认定标准

2018年，在3456家披露内部控制评价报告的上市公司中，3429家披露了内部控制缺陷认定标准。其中，3427家分别披露了财务报告和非财务报告内部控制缺陷认定标准，占比为99.16%，比2017年上升0.14个百分点；2家披露了内部控制缺陷认定标准但未区分财务报告和非财务报告，占比为0.06%，比2017年下降0.06个百分点；27家未披露内部控制缺陷认定标准，占比为0.78%，比2017年下降0.08个百分点。如表3所示，自2015年起，绝大多数披露内部控制评价报告的上市公司都披露了内部控制缺陷认定标准。

表3 2013-2018年内部控制缺陷认定标准披露情况

年度	区分财报和非财报披露		未区分财报和非财报披露		未披露		合计	
	家数	占比	家数	占比	家数	占比	家数	占比
2018	3427	99.16%	2	0.06%	27	0.78%	3456	100.00%
2017	3213	99.02%	4	0.12%	28	0.86%	3245	100.00%
2016	2868	97.88%	6	0.21%	56	1.91%	2930	100.00%
2015	2631	98.24%	7	0.26%	40	1.50%	2678	100.00%
2014	2113	82.19%	36	1.40%	422	16.41%	2571	100.00%
2013	1739	75.35%	40	1.73%	529	22.92%	2308	100.00%

### 4. 内部控制缺陷的数量及内容

2018年，在3456家披露内部控制评价报告的上市公司中，披露内部控制存在缺陷的有1200家，占比为34.72%，其中123家披露内部控制存在重大缺陷，74家披露内部控制存在重要缺陷，1084家披露内部控制存在一般缺陷（有上市公司同时披露了多种内部控制缺陷类型）。如表4所示，2018年披露内部控制存在缺陷的上市公司的数量和比例同以前年度相比均有较大幅度上升。

表4 2013-2018年内部控制缺陷披露情况

年度	存在缺陷的公司数量 <sup>2</sup>					无缺陷的公司数量	
	重大缺陷	重要缺陷	一般缺陷	合计	占比	无缺陷	占比
2018	123	74	1084	1200	34.72%	2256	65.28%

<sup>2</sup> 因少数上市公司同时披露了多种内部控制缺陷类型，故存在缺陷的公司合计数可能小于存在重大、重要和一般缺陷的公司的计算加总数。

年度	存在缺陷的公司数量 <sup>2</sup>					无缺陷的公司数量	
	重大缺陷	重要缺陷	一般缺陷	合计	占比	无缺陷	占比
2017	69	51	890	963	29.68%	2282	70.32%
2016	42	40	895	942	32.14%	1989	67.86%
2015	36	57	817	869	32.45%	1809	67.55%
2014	39	53	455	524	20.38%	2047	79.62%
2013	31	37	377	428	18.51%	1884	81.49%

(1) 关于财务报告内部控制的重大缺陷和重要缺陷。2018 年，92 家上市公司披露了 203 个财务报告内部控制重大缺陷，31 家上市公司披露了 39 个财务报告内部控制重要缺陷。如表 5 所示，财务报告内部控制存在重大缺陷的公司数量和缺陷数量，同以前年度相比有较大幅度增长；财务报告内部控制存在重要缺陷的公司数量同以前年度相比有一定幅度增长，但缺陷数量有所下降。

**表 5 2013-2018 年财务报告内部控制缺陷披露情况**

年度	重大缺陷		重要缺陷	
	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量
2018	92	203	31	39
2017	55	107	24	41
2016	24	44	15	18
2015	26	47	21	28
2014	25	64	13	17
2013	18	31	16	26

从财务报告内部控制重大缺陷和重要缺陷的内容上看，与以前年度的统计结果类似，会计系统方面缺陷最多，有 51 个，占比 21.07%，主要表现在收入确认和成本结转、重大会计事项处理、资产减值损失计提等方面；关联交易方面的缺陷有 49 个，占比 20.25%，主要表现在关联交易未经审批、关联方占用资金等；资金活动方面的缺陷有 34 个，占比 14.05%，主要表现在资金保管不善、募集资金未按照恰当用途使用等方面；对外担保方面的缺陷有 15 个，占比 6.20%，主要表现在未经审批对外提供担保；销售及收款方面的缺陷有 14 个，

占比 5.79%，主要表现在对客户的信用授权审批不严、应收款项催收不利等方面。

(2) 关于非财务报告内部控制的重大缺陷和重要缺陷。72 家上市公司披露了 95 个非财务报告内部控制重大缺陷，48 家上市公司披露了 64 个非财务报告内部控制重要缺陷。如表 6 所示，2018 年非财务报告内部控制重大或重要缺陷的公司数量和缺陷数量，同以前年度相比有较大幅度增长。

**表 6 2013-2018 年非财务报告内部控制缺陷披露情况**

年度	重大缺陷		重要缺陷	
	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量
2018	72	95	48	64
2017	34	64	34	52
2016	22	28	30	37
2015	16	19	36	48
2014	18	26	44	71
2013	16	20	24	50

从非财务报告内部控制重大缺陷和重要缺陷的内容上看，关联交易方面的缺陷有 19 个，占比 11.95%，主要表现为未能识别关联方，关联交易未及时披露等；信息披露方面的缺陷有 16 个，占比 10.06%，主要表现为重大事项未披露或者未及时披露；投资管理方面的缺陷有 11 个，占比 6.92%，主要表现为对外投资审批程序不完善，投资后出现较大规模损失；社会责任方面的缺陷有 10 个，占比 6.29%，主要表现为在安全生产管理方面和环境保护方面存在问题。

## 5. 内部控制审计报告

2018 年，2722 家上市公司聘请会计师事务所对内部控制的有效性进行了审计，占全部上市公司的 75.95%。沪市主板、深市主板、深市中小板和深市创业板分别有 1411 家、471 家、543 家和 297 家对内部控制的有效性进行审计，分别占各板块上市公司总量的 97.31%、99.58%、58.89%和 40.19%。

在 2722 家对内部控制有效性进行了审计的上市公司中，有 2714 家公司披露了内部控制审计报告；有 8 家公司在年报中提示披露了内部控制审计报告以及意见类型，但公开网站未见相关信息。如图 2 所示，出具内部控制审计报告的比例从 2008 年的 19.73%上升到 2018 年的 75.95%，上升幅度较大。

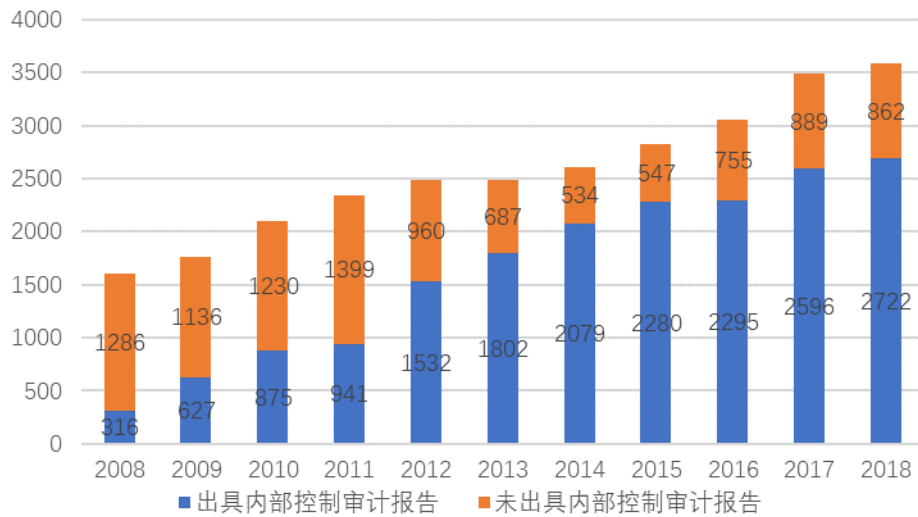


图2 2008-2018年内部控制审计报告的出具情况

在 2714 家披露了审计意见的上市公司中，标准无保留意见 2559 家，占比为 94.29%；非标准无保留意见 155 家，占比为 5.71%，其中，带强调事项段无保留意见 60 家，非财务报告内部控制重大缺陷的无保留意见 15 家，否定意见 76 家，无法表示意见 1 家，保留意见 3 家。内部控制审计意见类型的比例如图 3 所示。

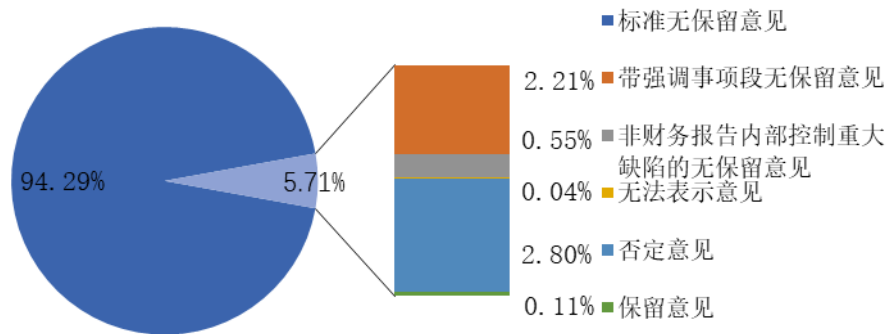


图3 内部控制审计意见分布图

如图 4 所示，在 2011-2018 年全部上市公司内部控制审计意见中，比例最高的是标准无保留意见，平均占比 96.23%，其次是带强调事项段的无保留意见，平均占比 2.12%；再次是否定意见，平均占比 1.26%。

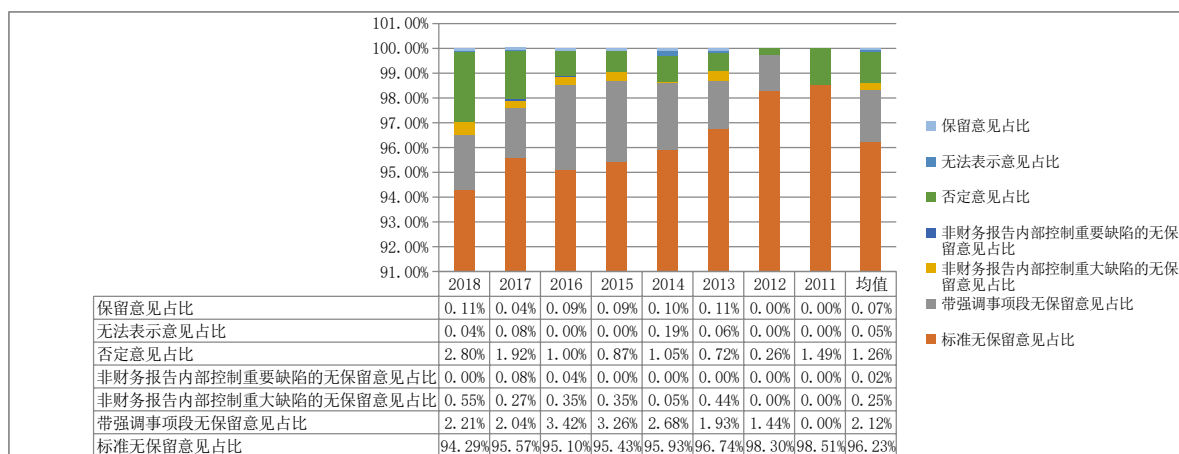


图4 2011-2018年全部上市公司内部控制审计意见分布图

## (二) 纳入实施范围上市公司内部控制规范体系实施情况

### 1. 内部控制评价报告披露情况

截至2018年12月31日，我国主板上市公司共有1923家，全部应纳入企业内部控制规范体系实施范围，其中，沪市主板上市公司1450家，深市主板上市公司473家。

2018年，在纳入实施范围的上市公司中，有1800家披露了内部控制评价报告，占比为93.60%。其中，沪市主板和深市主板分别有1329家和471家上市公司披露了内部控制评价报告，分别占各板块上市公司的91.66%和99.58%。在纳入实施范围的上市公司中，有123家未披露内部控制评价报告，占比为6.40%。其中，有2家上市公司于2019年退市，未披露内部控制评价报告；有35家上市公司因首年上市豁免披露；有5家上市公司因重大资产重组豁免披露，有81家上市公司在年报中提示披露了内部控制评价报告，但相关报告在公开网站有缺失。如表7所示，2011-2018年，纳入实施范围的上市公司披露内部控制评价报告的比例整体先下降后回升，沪市主板表现尤为明显。

表7 纳入实施范围上市公司内部控制评价报告披露情况

年度	2011年	2012年	2013年	2014年	2015年	2016年	2017年	2018年
整体	100.00%	100.00%	100.00%	97.83%	90.44%	92.76%	87.18%	93.60%
沪市主板	100.00%	100.00%	100.00%	97.29%	86.68%	90.35%	82.81%	91.66%
深市主板	100.00%	100.00%	100.00%	98.96%	98.95%	98.74%	99.58%	99.58%

### 2. 内部控制评价报告的结论



2018年，在1800家披露了内部控制评价报告的上市公司中，1740家内部控制评价结论为整体有效，占比为96.67%；60家内部控制评价结论为非整体有效，占比为3.33%；如表8所示，在内部控制评价结论为非整体有效的上市公司中，15家为非财务报告内部控制无效、财务报告内部控制有效，22家为财务报告内部控制无效、非财务报告内部控制有效，23家为财务报告内部控制和非财务报告内部控制均无效

表8 纳入实施范围上市公司内部控制有效性结论披露情况

年度		整体有效	非财务报告内控无效、财务报告内控有效	财务报告内控无效、非财务报告内控有效	整体无效	其他	总计
2018	公司数量	1740	15	22	23	0	1800
	占比	96.67%	0.83%	1.22%	1.28%	0.00%	100%
2017	公司数量	1593	8	18	12	1	1632
	占比	97.61%	0.49%	1.10%	0.74%	0.06%	100%
2016	公司数量	1512	9	14	3	0	1538
	占比	98.31%	0.59%	0.91%	0.19%	0%	100%
2015	公司数量	1392	5	8	5	0	1410
	占比	98.72%	0.35%	0.58%	0.35%	0%	100%
2014	公司数量	1416	8	13	5	1	1443
	占比	98.13%	0.55%	0.90%	0.35%	0.07%	100%
2013	公司数量	1038	8	5	1	0	1052
	占比	98.67%	0.76%	0.48%	0.09%	0%	100%
2012	公司数量	852	0	0	1	0	853
	占比	99.88%	0.00%	0.00%	0.12%	0.00%	100.00%
2011	公司数量	66	0	1	0	0	67
	占比	98.51%	0.00%	1.49%	0.00%	0.00%	100.00%

### 3. 内部控制缺陷的认定标准

2018年，在1800家披露内部控制评价报告的上市公司中，1799家分别披露了财务报告和非财务报告内部控制缺陷认定标准，占比为99.94%，较2017年上升了0.12个百分点；仅1家上市公司未披露内部控制缺陷认定标准，占比为0.06%。如表9所示，自2015年起，绝大多数披露内部控制评价报告的上市公司都能披露内部控制缺陷认定标准。

**表9 2013-2018年纳入实施范围上市公司内部控制缺陷认定标准披露情况**

年度	区分财报和非财报披露		未区分财报和非财报披露		未披露		合计	
	家数	占比	家数	占比	家数	占比	家数	占比
2018	1799	99.94%	0	0.00%	1	0.06%	1800	100.00%
2017	1629	99.82%	2	0.12%	1	0.06%	1632	100.00%
2016	1531	99.54%	3	0.20%	4	0.26%	1538	100.00%
2015	1405	99.65%	4	0.28%	1	0.07%	1410	100.00%
2014	1374	95.22%	24	1.66%	45	3.12%	1443	100.00%
2013	987	93.82%	25	2.38%	40	3.80%	1052	100.00%

#### 4. 内部控制缺陷的数量及内容

在1800家披露内部控制评价报告的上市公司中，812家披露内部控制不存在缺陷，占比为45.11%；988家披露内部控制存在缺陷，占比为54.89%，其中65家披露内部控制存在重大缺陷，52家披露内部控制存在重要缺陷，937家披露内部控制存在一般缺陷（有上市公司同时披露了多种内部控制缺陷类型）。如表10所示，2018年内部控制存在缺陷的上市公司的数量及比例，较以前年度相比均有显著增加。

**表10 2013-2018年纳入实施范围上市公司内部控制缺陷披露情况**

年度	存在缺陷的公司数量 <sup>3</sup>					无缺陷的公司数量	
	重大缺陷	重要缺陷	一般缺陷	合计	占比	无缺陷	占比
2018	65	52	937	988	54.89%	812	45.11%
2017	39	37	765	803	49.20%	829	50.80%
2016	33	33	718	754	48.99%	785	51.01%

<sup>3</sup> 因少数上市公司同时披露了多种内部控制缺陷类型，故存在缺陷的公司合计数可能小于存在重大、重要和一般缺陷的公司的计算加总数。

年度	存在缺陷的公司数量 <sup>3</sup>					无缺陷的公司数量	
	重大缺陷	重要缺陷	一般缺陷	合计	占比	无缺陷	占比
2015	22	46	635	666	47.23%	744	52.77%
2014	32	40	356	408	28.27%	1035	71.73%
2013	16	30	258	272	25.86%	780	74.14%

(1) 关于财务报告内部控制的重大缺陷和重要缺陷。2018 年，48 家上市公司披露了 105 个财务报告内部控制重大缺陷，22 家上市公司披露了 28 个财务报告内部控制重要缺陷。如表 11 所示，2018 年，财务报告内部控制重大缺陷的公司数量及缺陷的数量，较以前年度大幅上升；财务报告内部控制重要缺陷的公司数量同 2017 年相比有小幅增长，但缺陷的数量有所下降。

**表 11 2013-2018 年纳入实施范围上市公司财务报告内部控制缺陷披露情况**

年度	重大缺陷		重要缺陷	
	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量
2018	48	105	22	28
2017	30	67	20	35
2016	18	37	14	17
2015	14	31	17	21
2014	21	56	8	11
2013	6	11	15	26

(2) 关于非财务报告内部控制的重大缺陷和重要缺陷。2018 年，41 家上市公司披露了 52 个非财务报告内部控制重大缺陷，31 家上市公司披露了 38 个非财务报告内部控制重要缺陷。如表 12 所示，2018 年非财务报告内部控制重大和重要缺陷的公司数量和缺陷数量较 2017 年均显著增加。

**表 12 2013-2018 年纳入实施范围上市公司非财务报告内部控制缺陷披露情况**

年度	重大缺陷		重要缺陷	
	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量
2018	41	52	31	38
2017	21	36	22	33
2016	18	24	23	28

2015	13	16	31	41
2014	13	19	34	54
2013	11	13	21	29

### 5. 内部控制审计报告

2018年，在纳入实施范围的1923家上市公司中，有1882家上市公司开展了内部控制审计业务，占比为97.87%；41家上市公司未开展内部控制审计业务，占比为2.13%。在开展内部控制审计的1882家上市公司中，7家上市公司在年报中提示披露了内部控制审计报告以及意见类型，但未能通过公开网站获取。在1875家披露了审计意见的上市公司中，1757家标准无保留意见，占比为93.71%；118家非标准无保留意见，占比为6.29%，其中，54家带强调事项段无保留意见，占比为2.88%；12家非财务报告内部控制重大缺陷的无保留意见，占比为0.64%；52家否定意见，占比为2.77%。内部控制审计意见类型的比例如图5所示。

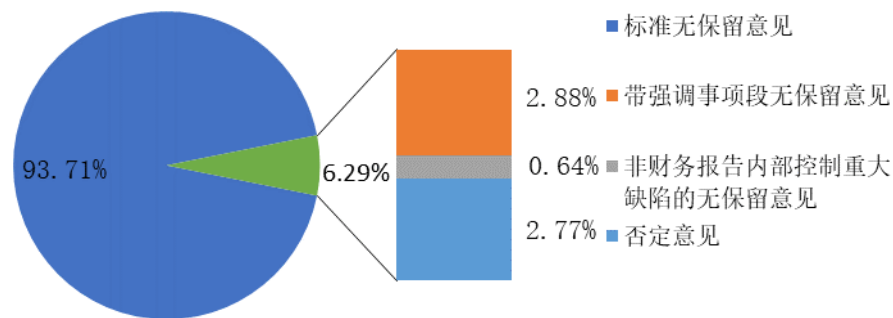


图5 纳入实施范围上市公司内部控制审计意见分布图

如图6所示，在2011-2018年纳入实施范围上市公司内部控制审计意见中，标准无保留意见平均占比为95.19%，2011年占比最高，达到98.51%，2016年占比最低，为93.54%。非标审计意见中，带强调事项段的无保留意见在历年出具的非标准意见中占比最高，平均占比为2.97%；其次是否定意见，平均占比为1.44%。

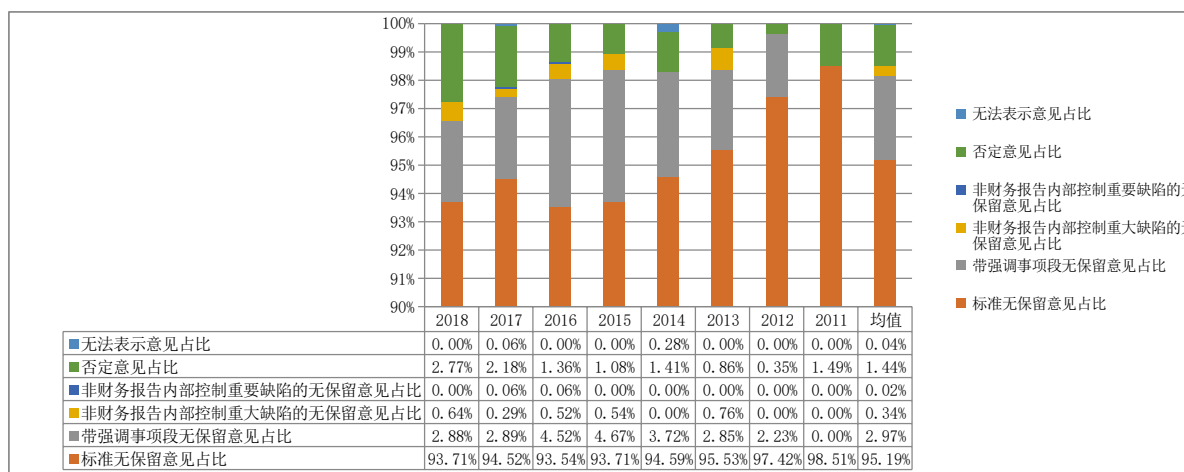


图 6 2011-2018 年纳入实施范围上市公司内部控制审计意见分布图

### (三) 金融业上市公司内部控制情况分析

#### 1. 内部控制评价报告披露情况

截至 2018 年 12 月 31 日，沪深两市金融业上市公司共有 91 家，其中，沪市主板 64 家，深市主板 14 家，深市中小板 12 家，深市创业板 1 家；保险业上市公司 7 家，货币金融服务业上市公司 29 家，资本市场服务业上市公司 44 家，其他金融业上市公司 11 家。

2018 年，在金融业上市公司中，86 家上市公司披露了内部控制评价报告，占比为 94.51%。5 家沪市主板上市公司未披露内部控制评价报告，其中，4 家上市公司因首年上市豁免披露，1 家上市公司在年报中提示披露了内部控制评价报告，但相关报告未能通过公开网站获取。未披露内部控制评价报告的 5 家上市公司中，2 家为货币金融服务业上市公司，2 家为资本市场服务业上市公司，1 家为其他金融业上市公司。

#### 2. 内部控制评价报告的结论

2018 年，86 家披露了内部控制评价报告的金融业上市公司的内部控制评价结论全部为整体有效，占比为 100.00%。

#### 3. 内部控制缺陷的认定标准

2018 年，86 家披露了内部控制评价报告的金融业上市公司均区分了财务报告和非财务报告内部控制缺陷认定标准并进行了披露。如表 13 所示，财务报告缺陷认定标准方面，83 家上市公司区分了定量和定性标准，81 家上市公司区分了重大、重要和一般缺陷的标准。非财务报告缺陷认定标准方面，79 家上市公

司区分了定量和定性标准，81 家上市公司区分了重大、重要和一般缺陷的标准。

**表 13 2018 年金融业缺陷认定标准披露情况**

分类		定量和定性认定标准			定性认定标准		
		区分定量和定性标准	区分重大、重要和一般缺陷	重大、重要和一般缺陷标准均详细	只有重大和重要缺陷标准详细	只有重大缺陷标准详细	均不详细
财务报告	数量	83	81	9	46	16	14
	占比	96.51%	94.19%	10.47%	53.49%	18.60%	16.28%
非财务报告	数量	79	81	31	35	11	7
	占比	91.86%	94.19%	36.05%	40.70%	12.79%	8.14%

在金融业上市公司内部控制评价报告中，定性认定标准的披露还不够详细。2018 年，财务报告定性认定标准均不详细的金融业上市公司占比为 16.28%，非财务报告定性认定标准均不详细的金融业上市公司占比为 8.14%。2017 年财务报告和财务报告定性认定标准均不详细的金融业上市公司占比分别为 16%和 13.33%。可以看出，2018 年金融业上市公司内部控制缺陷定性认定标准披露情况与 2017 年相比有一定程度的改善。

#### 4. 内部控制缺陷的数量及内容

在 86 家披露内部控制评价报告的金融业上市公司中，28 家披露内部控制不存在缺陷，占比为 32.56%；58 家披露内部控制存在缺陷，占比为 67.44%，其中，存在重要缺陷的上市公司有 2 家。

将金融业上市公司按照行业进行分类，7 家保险业上市公司中有 6 家存在一般缺陷，占比为 85.71%；无重大或重要缺陷。27 家货币金融服务业上市公司中有 1 家存在非财务报告内部控制重要缺陷，为该公司连续第二年披露存在非财务报告内部控制重要缺陷；23 家存在一般缺陷，占比为 85.19%；无重大缺陷。42 家资本市场服务业上市公司中有 1 家存在非财务报告内部控制重要缺陷，该公司 2017 年曾披露存在非财务报告内部控制重大缺陷；有 24 家上市公司存在一般缺陷，占比为 57.14%；无重大缺陷。10 家其他金融业上市公司有 5 家存在一般缺陷，占比为 50%；无重大或重要缺陷。

#### 5. 内部控制审计报告

2018年，86家金融行业上市公司聘请会计师事务所对内部控制的有效性进行了审计，占全部金融行业上市公司的94.51%。在86家开展了内部控制有效性审计的上市公司中，85家被出具标准无保留意见，占比为98.84%；1家被出具非标准无保留意见，占比1.16%，为带强调事项段无保留意见。内部控制审计意见类型的比例如图7所示。

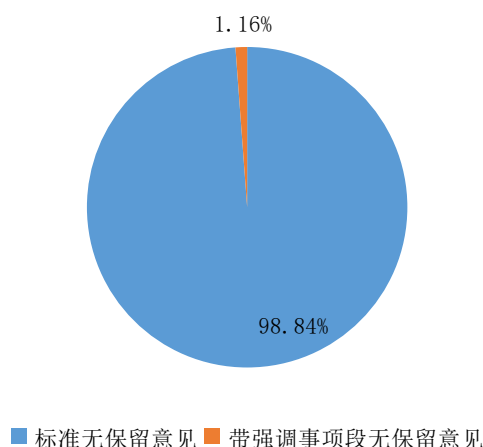


图7 内部控制审计意见分布图

#### （四）ST类上市公司内部控制情况分析

##### 1. 内部控制评价报告披露情况

截至2018年12月31日，沪深证券交易所ST类上市公司共有88家，其中，沪市主板49家，深市主板17家，深市中小板21家，深市创业板1家。

2018年，在88家ST类上市公司中，81家上市公司披露了内部控制评价报告，占比为92.05%。其中，沪市主板、深市主板、深市中小板和深市创业板分别有46家、16家、18家和1家上市公司披露了内部控制评价报告，分别占各板块ST类上市公司的93.88%、94.12%、85.71%和100.00%。7家上市公司未披露内部控制评价报告，占比为7.95%，其中，3家上市公司于2019年退市未披露，1家上市公司因重大资产重组豁免披露，3家上市公司在年报中提示披露了内部控制评价报告，但公开网站未见相关信息。

##### 2. 内部控制评价报告的结论

2018年，在81家披露了内部控制评价报告的ST类上市公司中，62家内部控制评价结论为整体有效，占比为76.54%；19家内部控制评价结论为非整体有效，占比为23.46%；其中，4家为非财务报告内部控制无效、财务报告内部控

制有效，5 家为财务报告内部控制无效、非财务报告内部控制有效，10 家为财务报告内部控制和非财务报告内部控制均无效。

### 3. 内部控制缺陷的认定标准

如表 14 所示，在 81 家披露内部控制评价报告的 ST 类上市公司中，80 家公司区分了财务报告缺陷认定的定量和定性标准，75 家公司区分了重大、重要和一般缺陷标准。在非财务报告缺陷认定标准方面，79 家公司区分了定量和定性标准，72 家公司区分了重大、重要和一般缺陷标准。

表 14 2018 年 ST 类上市公司缺陷认定标准披露情况

分类		定量和定性认定标准		定性认定标准			
		区分定量和定性标准	区分重大、重要和一般缺陷	重大、重要和一般缺陷的标准均详细	只有重大和重要缺陷的标准详细	只有重大缺陷的标准详细	均不详细
财务报告	数量	80	75	6	54	12	8
	占比	98.77%	92.59%	7.41%	66.67%	14.81%	9.88%
非财务报告	数量	79	72	26	27	11	16
	占比	97.53%	88.89%	32.10%	33.33%	13.58%	19.75%

在 ST 类上市公司内部控制评价报告中，2018 年，财务报告定性认定标准均不详细的上市公司占比为 9.88%，非财务报告定性认定标准均不详细的上市公司占比为 19.75%。而 2017 年财务报告和非财务报告定性认定标准均不详细的上市公司占比分别为 5.88%和 16.18%。可以看出，2018 年 ST 类上市公司内部控制缺陷定性认定标准披露情况与 2017 年相比有一定程度的弱化。

### 4. 内部控制缺陷的数量及内容

在 81 家披露内部控制评价报告的 ST 类上市公司中，48 家上市公司披露内部控制存在缺陷，占比为 59.26%，其中，20 家披露内部控制存在重大缺陷，7 家披露内部控制存在重要缺陷，32 家披露内部控制存在一般缺陷（有上市公司同时披露了多种内部控制缺陷类型）；33 家披露内部控制不存在缺陷，占比为 40.74%。在披露内部控制存在缺陷的 ST 类上市公司中，16 家上市公司披露了 46 个财务报告内部控制重大缺陷，3 家上市公司披露了 3 个财务报告内部控制重要缺陷。15 家上市公司披露了 21 个非财务报告内部控制重大缺陷，4 家上市



公司披露了 5 个非财务报告内部控制重要缺陷。从表 15 可以看出，2018 年，内部控制重大缺陷的公司数量和缺陷数量较 2017 年均有增长。

表 15 2017-2018 年 ST 类上市公司内部控制缺陷披露情况

年度	财务报告内部控制				非财务报告内部控制			
	重大缺陷		重要缺陷		重大缺陷		重要缺陷	
	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量
2018	16	46	3	3	15	21	4	5
2017	7	15	3	7	5	10	3	6

### 5. 内部控制审计报告

2018 年，71 家 ST 类上市公司聘请会计师事务所对内部控制的有效性进行了审计且披露了审计意见，占 ST 类上市公司的 80.68%。在 71 家披露了审计意见的 ST 类上市公司中，标准无保留意见 47 家，占比为 66.20%；非标准无保留意见 24 家，占比为 33.80%，其中，带强调事项段无保留意见 7 家，非财务报告内部控制重大缺陷的无保留意见 1 家，否定意见 16 家。内部控制审计意见类型比例如图 8 所示。

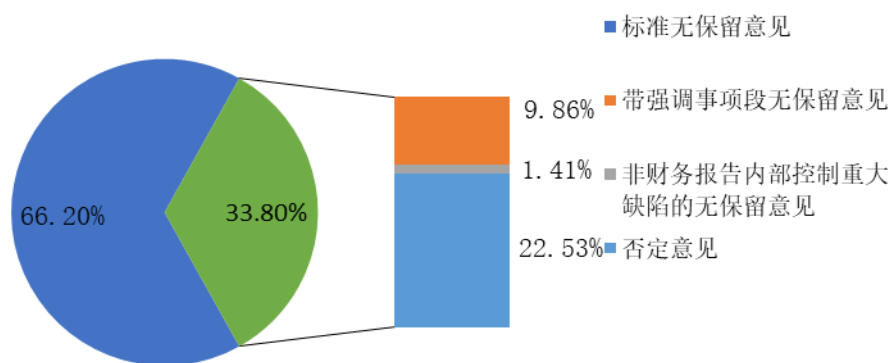


图 8 2018 年内部控制审计意见分布图

## （五）重污染上市公司内部控制情况分析<sup>4</sup>

### 1. 内部控制评价报告披露情况

截至 2018 年 12 月 31 日，沪深证券交易所重污染行业上市公司共有 1253 家，其中，沪市主板 536 家，深市主板 192 家，深市中小板 348 家，深市创业板 177 家。

2018 年，在重污染上市公司中，1201 家上市公司披露了内部控制评价报告，占比为 95.85%，其中，沪市主板、深市主板、深市中小板和深市创业板分别有 491 家、190 家、345 家和 175 家上市公司披露了内部控制评价报告，分别占各板块重污染上市公司的 91.60%、98.96%、99.14%和 98.87%。52 家上市公司未披露内部控制评价报告，占比为 4.15%，其中，2 家上市公司于 2019 年退市未披露，9 家上市公司因首年上市豁免披露，3 家上市公司因重大资产重组豁免披露，38 家上市公司在年报中提示披露了内部控制评价报告，但公开网站未见相关信息。

### 2. 内部控制评价报告的结论

2018 年，在 1201 家披露了内部控制评价报告的重污染上市公司中，1165 家内部控制评价结论为整体有效，占比为 97.00%；36 家内部控制评价结论为非整体有效，占比为 3.00%，其中，10 家为非财务报告内部控制无效、财务报告内部控制有效，17 家为财务报告内部控制无效、非财务报告内部控制有效，9 家为财务报告内部控制和非财务报告内部控制均无效。

### 3. 内部控制缺陷的认定标准

在 1201 家披露内部控制评价报告的重污染上市公司中，1193 家披露了内部控制缺陷认定标准。如表 16 所示，在财务报告缺陷认定标准方面，1177 家上市公司区分了定量和定性标准，1121 家上市公司区分了重大、重要和一般缺陷标准。在非财务报告缺陷认定标准方面，1167 家上市公司区分了定量和定性标准，1055 家上市公司区分了重大、重要和一般缺陷标准。

---

<sup>4</sup> 根据生态环境部 2008 年公布的《上市企业环保核查行业分类管理名录》，本报告中的重污染行业包括电力、热力生产和供应业，纺织服装、服饰业，纺织业，非金属矿物制品业，黑色金属矿采选业，黑色金属冶炼及压延加工业，化学纤维制造业，化学原料及化学制品制造业，金属制品业，酒、饮料和精制茶制造业，开采辅助活动，煤炭开采和洗选业，农副食品加工业，皮革、毛皮、羽毛及其制品和制鞋业，燃气生产和供应业，石油和天然气开采业，石油加工、炼焦及核燃料加工业，食品制造业，水的生产和供应业，橡胶和塑料制品业，医药制造业，印刷和记录媒介复制业，有色金属矿采选业，有色金属冶炼及压延加工业，造纸及纸制品业等行业。

表 16 2018 年重污染行业上市公司缺陷认定标准披露情况

分类		定量和定性认定标准		定性认定标准			
		区分定量和定性标准	区分重大、重要和一般缺陷	重大、重要和一般缺陷标准均详细	只有重大和重要缺陷标准详细	只有重大缺陷标准详细	均不详细
财务报告	数量	1177	1121	53	884	179	76
	占比	98.00%	93.34%	4.41%	73.61%	14.90%	6.33%
非财务报告	数量	1167	1055	334	399	246	211
	占比	97.17%	87.84%	27.81%	33.22%	20.48%	17.57%

在 2018 年重污染上市公司内部控制评价报告中，财务报告定性认定标准均不详细的上市公司占比为 6.33%，非财务报告定性认定标准均不详细的上市公司占比为 17.57%。而 2017 年财务报告和财务报告定性认定标准均不详细的上市公司占比分别为 13.36%和 23.91%。可以看出，2018 年重污染上市公司内部控制缺陷定性认定标准披露情况与 2017 年相比有一定程度的改善。

#### 4. 内部控制缺陷的数量及内容

在 1201 家披露内部控制评价报告的重污染上市公司中，418 家披露内部控制存在缺陷，占比为 34.80%，其中 38 家披露内部控制存在重大缺陷，27 家披露内部控制存在重要缺陷，376 家披露内部控制存在一般缺陷（有上市公司同时披露了多种内部控制缺陷类型）；783 家披露内部控制不存在缺陷，占比为 65.20%。在披露内部控制存在缺陷的重污染上市公司中，28 家上市公司披露了 57 个财务报告内部控制重大缺陷，9 家上市公司披露了 9 个财务报告内部控制重要缺陷。20 家上市公司披露了 29 个非财务报告内部控制重大缺陷，20 家上市公司披露了 24 个非财务报告内部控制重要缺陷。从表 17 可以看出，2018 年，除了财务报告内部控制重要缺陷外，财务报告内部控制重大缺陷、非财务报告内部控制重大缺陷和非财务报告内部控制重要缺陷的公司数量及缺陷数量，较 2017 年均有所增加。其中，有三家重污染上市公司存在环境保护方面的非财务报告内部控制重要缺陷。

表 17 2017-2018 年重污染类上市公司内部控制缺陷披露情况

年度	财务报告内部控制		非财务报告内部控制	
	重大缺陷	重要缺陷	重大缺陷	重要缺陷

	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量
2018	28	57	9	9	20	29	20	24
2017	22	47	10	17	14	29	12	18

## 5. 内部控制审计报告

2018年，984家重污染上市公司聘请会计师事务所对内部控制的有效性进行了审计，占重污染上市公司的78.53%。除5家上市公司内部控制审计报告未能通过公开网站获取以外，其余979家披露了审计意见的上市公司中，927家上市公司被出具了标准无保留意见，占比为94.69%；52家上市公司被出具了非标准无保留意见，占比为5.31%，其中，24家带强调事项段无保留意见，6家非财务报告内部控制重大缺陷的无保留意见，22家否定意见。内部控制审计意见类型的比例如图9所示。

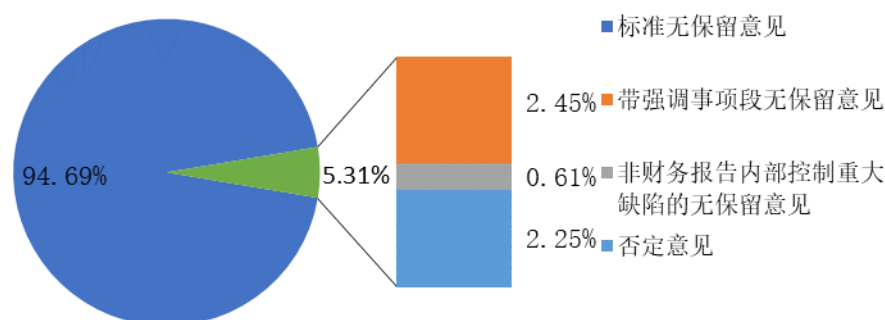


图9 2018年内部控制审计意见分布图

### (六) 高危行业上市公司内部控制情况分析<sup>5</sup>

#### 1. 内部控制评价报告披露情况

截至2018年12月31日，沪深证券交易所高危行业上市公司共有845家，其中，沪市主板403家，深市主板139家，深市中小板204家，深市创业板99家。

<sup>5</sup> 根据《中华人民共和国安全生产法》，结合上市公司行业分类，本报告中的高危行业包括道路运输业，电力、热力生产和供应业，房屋建筑业，非金属矿采选业，非金属矿物制品业，航空运输业，黑色金属矿采选业，黑色金属冶炼及压延加工业，化学原料及化学制品制造业，建筑安装业，建筑装饰和其他建筑业，金属制品业，煤炭开采和洗选业，燃气生产和供应业，石油和天然气开采业，石油加工、炼焦及核燃料加工业，铁路、船舶、航空航天和其它运输设备制造业，铁路运输业，土木工程建筑业，有色金属矿采选业，有色金属冶炼及压延加工业等行业。

2018年，在 806 家披露了内部控制评价报告的高危行业上市公司中，806 家上市公司披露了内部控制评价报告，占比为 95.38%，其中，沪市主板、深市主板、深市中小板和深市创业板分别有 366 家、138 家、203 家和 99 家上市公司披露了内部控制评价报告，分别占各板块上市公司的 90.82%、99.28%、99.51%和 100.00%。39 家上市公司未披露内部控制评价报告，占比为 4.62%，其中，有 2 家上市公司于 2019 年退市未披露，8 家上市公司因首年上市豁免披露，2 家上市公司因重大资产重组豁免披露，27 家上市公司在年报中提示披露了内部控制评价报告，但公开网站未见相关信息。

## **2. 内部控制评价报告的结论**

2018 年，在 806 家披露了内部控制评价报告的高危行业上市公司中，780 家上市公司内部控制评价结论为整体有效，占比为 96.77%；26 家上市公司内部控制评价结论为非整体有效，占比为 3.23%，其中，4 家为非财务报告内部控制无效、财务报告内部控制有效，16 家为财务报告内部控制无效、非财务报告内部控制有效，6 家为财务报告内部控制和非财务报告内部控制均无效。

## **3. 内部控制缺陷的认定标准**

2018 年，在 806 家披露内部控制评价报告的高危行业上市公司中，802 家披露了内部控制缺陷认定标准。如表 18 所示，在财务报告缺陷认定标准方面，789 家上市公司区分了定量和定性标准，754 家上市公司区分了重大、重要和一般缺陷标准。在非财务报告缺陷认定标准方面，785 家上市公司区分了定量和定性标准，715 家上市公司区分了重大、重要和一般缺陷标准。关于定性认定标准，在财务报告缺陷方面，39 家上市公司能够详细的披露重大、重要和一般缺陷的标准，583 家上市公司能够详细的披露重大和重要缺陷的标准，121 家上市公司只披露了重大缺陷的标准，还有 59 家上市公司重大、重要和一般缺陷的标准均未详细披露；非财务报告方面，221 家上市公司能够详细的披露重大、重要和一般缺陷的标准，278 家上市公司能够详细的披露重大和重要缺陷的标准，163 家上市公司只披露了重大缺陷的标准，还有 137 家上市公司重大、重要和一般缺陷的标准均未详细披露。

表 18 2018 年高危行业上市公司缺陷认定标准披露情况

分类		定量和定性认定标准		定性认定标准			
		区分定量和定性标准	区分重大、重要和一般缺陷	重大、重要和一般缺陷标准均详细	只有重大和重要缺陷的标准详细	只有重大缺陷标准详细	均不详细
财务报告	数量	789	754	39	583	121	59
	占比	97.89%	93.55%	4.84%	72.33%	15.01%	7.32%
非财务报告	数量	785	715	221	278	163	137
	占比	97.39%	88.71%	27.42%	34.49%	20.22%	17.00%

#### 4. 内部控制缺陷的数量及内容

在 806 家披露内部控制评价报告的高危行业上市公司中，481 家披露内部控制不存在缺陷，占比为 59.68%；325 家披露内部控制存在缺陷，占比为 40.32%，其中，29 家披露内部控制存在重大缺陷，21 家披露内部控制存在重要缺陷，296 家披露内部控制存在一般缺陷（有上市公司同时披露了多种内部控制缺陷类型）。在披露内部控制存在缺陷的高危行业上市公司中，24 家上市公司披露了 53 个财务报告内部控制重大缺陷，8 家上市公司披露了 8 个财务报告内部控制重要缺陷。12 家上市公司披露了 19 个非财务报告内部控制重大缺陷，14 家上市公司披露了 14 个非财务报告内部控制重要缺陷。此外，一家高危行业上市公司存在安全生产方面的非财务报告内部控制重大缺陷，四家高危行业上市公司存在安全生产方面的非财务报告内部控制重要缺陷。

#### 5. 内部控制审计报告

2018 年，686 家上市公司聘请会计师事务所对内部控制的有效性进行了审计，占全部高危行业上市公司的 81.18%。在 686 家对内部控制的有效性进行了审计的上市公司中，有 3 家公司在年报中提示披露了内部控制审计报告以及意见类型，但在公开网站未见相关信息。其余 683 家披露了审计意见的上市公司中，645 家被出具了标准无保留意见，占比为 94.44%；38 家被出具了非标准无保留意见，占比为 5.56%，其中，带强调事项段无保留意见 14 家，非财务报告内部控制重大缺陷的无保留意见 6 家，否定意见 18 家。内部控制审计意见类型的比例如图 10 所示。

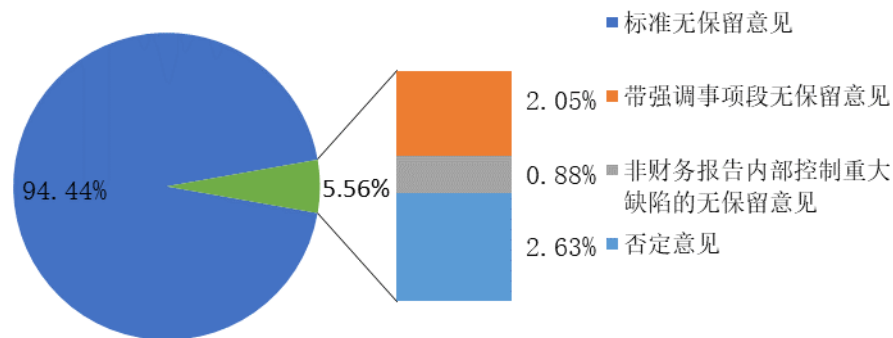


图 10 2018 年内部控制审计意见分布图

## 二、企业内部控制规范体系实施中存在的主要问题

### （一）内部控制评价报告方面

#### 1. 内部控制评价报告规范性和及时性有待提高

部分上市公司的内部控制评价报告披露不规范、不及时。11 家上市公司在 5 月份以后才披露内部控制评价报告，85 家上市公司在年报中提示已经披露了内部控制评价报告，但在公开网站未见相关信息。部分上市公司内部控制评价报告的格式不规范。97.83%的纳入实施范围的上市公司能够按照《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 21 号——年度内部控制评价报告的一般规定》的要求披露内部控制评价报告，81.94%的未纳入实施范围的上市公司能够按照该文件的要求披露内部控制评价报告，均比 2017 年有所下降。未按照文件要求披露的主要表现为：无收件人，无纳入评价范围单位的资产总额、营业收入总额分别占合并报表资产总额和收入总额的比例，年报中披露的部分内控相关内容未在内部控制评价报告中披露。此外，个别公司发布的内部控制评价报告不完整，存在内部控制评价报告约一半页码缺失的情况。

#### 2. 部分上市公司披露的内部控制报告前后矛盾或者同年报冲突

部分上市公司存在内部控制评价报告内容前后矛盾的问题。例如，A 公司在内部控制评价报告的第二部分“内部控制评价结论”中披露不存在财务报告内部控制重大缺陷，但是在第三部分“内部控制缺陷认定及整改情况”中披露存在财务报告内部控制重大缺陷。B 公司在内部控制评价报告的第二部分“内

部控制评价结论”中披露存在 5 个非财务报告内部控制重大缺陷，但是在第三部分“内部控制缺陷认定及整改情况”中只列示了 4 个非财务报告内部控制重大缺陷。C 公司在内部控制评价报告的第二部分“内部控制评价结论”中披露报告期内未发现非财务报告内部控制重大缺陷或重要缺陷，但是在第三部分“内部控制缺陷认定及整改情况”中披露报告期内发现公司在非财务报告内部控制方面存在重大缺陷或重要缺陷。D 公司在内部控制评价报告的第三部分“内部控制评价结论”中披露存在非财务报告内部控制重要缺陷，但是在第四部分“内部控制缺陷认定及整改情况”中披露不存在非财务报告内部控制重要缺陷。E 公司在内部控制评价报告的第二部分“内部控制评价结论”中披露存在财务报告内部控制重大缺陷，不存在非财务报告内部控制重大缺陷，但是在第三部分“内部控制缺陷认定及整改情况”中披露不存在财务报告内部控制重大缺陷，存在一个非财务报告内部控制重大缺陷。F 公司在内部控制评价报告的第二部分“内部控制评价结论”中披露不存在财务报告内部控制重大缺陷，但是在第三部分“内部控制缺陷认定及整改情况”中披露存在 3 个财务报告内部控制重大缺陷，且在报告基准日未完成相应整改。

还有部分上市公司还存在同一内容在内部控制评价报告中披露的数据同年报中披露的数据不一致的问题。例如，G 公司在内部控制评价报告的第二部分“内部控制评价结论”中披露不存在财务报告内部控制重大缺陷，但是在年报中却披露存在 4 个财务报告内部控制重大缺陷。H 公司在内部控制评价报告的第二部分“内部控制评价结论”中披露存在财务报告内部控制重要缺陷，但是在年报中却披露存在非财务报告内部控制重要缺陷。I 公司在内部控制评价报告的第二部分“内部控制自我评价意见”中披露存在财务报告内部控制重大缺陷，但是在年报中却披露不存在财务报告内部控制重大缺陷。J 公司在内部控制评价报告中披露纳入评价范围单位资产总额占公司合并财务报表资产总额的比例以及营业收入占公司合并财务报表营业收入的比例分别为 84.06% 和 83.04%，但是年报中披露上述两项比例均为 100%。

### 3. 内部控制缺陷定性认定标准不够详细

如表 19 所示，对于内部控制缺陷的认定标准，无论是否与财务报告相关，绝大多数上市公司均能够区分定量和定性，重大、重要和一般认定标准。在财务报告定性认定标准方面，2017 年和 2018 年详细区分重大、重要和一般标准



的上市公司比例分别为 8.38%和 4.60%；在非财务报告定性认定标准方面，2017年和 2018 年详细区分重大、重要和一般标准的上市公司比例分别为 29.83%和 27.48%，详细区分重大、重要标准的上市公司比例分别为 30.97%和 32.78%。可以看出，有一定数量的上市公司并未详细制定符合企业特征的内部控制缺陷定性标准，可能导致上市公司对内部控制缺陷的影响和风险认识不足，不利于内部控制评价结果的认定。

**表 19 2017-2018 年上市公司内部控制缺陷认定标准披露情况**

		定量和定性认定标准		定性认定标准			
分类	年度	区分定量和定性标准	区分重大、重要和一般缺陷	重大、重要和一般缺陷的标准均详细	只有重大和重要缺陷的标准详细	只有重大缺陷的标准详细	均不详细
财务报告	2018	97.22%	92.59%	4.60%	73.55%	14.75%	1.99%
	2017	98.31%	94.24%	8.38%	70.51%	14.70%	6.41%
非财务报告	2018	96.15%	87.06%	27.48%	32.78%	20.54%	16.57%
	2017	97.29%	91.09%	29.83%	30.97%	20.15%	19.04%

#### 4. 不同行业内部控制缺陷认定标准详细程度存在差异

2018 年，财务报告和非财务报告定性认定标准中重大、重要和一般缺陷均详细的上市公司，金融行业上市公司的占比分别为 10.47%和 36.05%；重污染行业上市公司的占比分别为 4.41%和 27.81%；高危行业上市公司的占比分别为 4.84%和 27.42%。财务报告和非财务报告定性认定标准中重大、重要和一般均不详细的上市公司，金融行业上市公司的占比分别为 16.28%和 8.14%；重污染行业上市公司的占比分别为 6.33%和 17.57%；高危行业上市公司的占比分别为 7.32%和 17%。由此可见，不同行业内部控制缺陷认定标准的详细程度存在差异。

#### 5. 对识别出的内部控制重大、重要缺陷整改不力

部分上市公司对识别出的内部控制缺陷整改不到位，个别上市公司连续多年存在同一内部控制重大或重要缺陷，影响公司后续经营稳定性。在披露存在重大、重要内部控制缺陷的上市公司中，只有 25.44%的上市公司披露已全部整改完毕。有 6 家上市公司自 2014 年起连续五年披露存在重大或重要缺陷，其中，某上市公司未能及时给员工发放工资和缴纳社保的缺陷，连续五年存在相

同的内部控制重要缺陷，可能因违反《劳动法》而受到相关部门的处罚。另外，重污染、高危等行业的部分上市公司在行业特有风险管控方面存在重大或重要缺陷，如后续整改不力，可能给公司造成损失。

## **（二）内部控制审计报告方面**

### **1. 内部控制审计报告披露不规范、内容不严谨**

主要表现为如下情形：一是个别上市公司年报中提示已披露内部控制审计报告，但在公开网站无法获取；二是部分上市公司年报中披露的内部控制审计报告披露时间，与其在公开网站的实际披露时间不一致；三是部分上市公司年报标识错误，内部控制审计报告已披露，但年报中“聘请内控审计会计师事务所、财务顾问或保荐人情况”一项为“不适用”；四是部分上市公司内部控制审计报告缺少注册会计师签名。

### **2. 内部控制评价结论与内部控制审计结论不一致**

纳入实施范围的上市公司中，公司内部控制自评有效而被审计师出具否定意见的上市公司有 1 家，公司内部控制自评有效而被审计师出具非财报重大缺陷无保留意见的上市公司有 6 家，公司内部控制自评有效而被审计师出具带强调事项段无保留意见的上市公司有 17 家。未纳入实施范围的上市公司中，公司内部控制自评有效而被审计师出具带强调事项段无保留意见的上市公司有 2 家。部分上市公司被出具非标准审计意见，而其自评报告结论为有效，在一定程度上反映出上市公司执行内部控制自评工作不够规范、严谨。

### **3. 内部控制审计质量有待提高**

在非财务报告内部控制重大缺陷和强调事项段披露的内容中，个别公司的描述过于笼统，仅仅提示报告使用者关注该非财务报告内部控制缺陷或重大事项，未详细描述该缺陷或重大事项产生的原因、性质及影响。

### **4. 审计费用披露不规范**

在纳入实施范围且进行内部控制审计的 1882 家上市公司中，有 10.66% 的上市公司未单独披露内部控制审计费用。即使是在年报中单独披露内部控制审计费用的上市公司，也存在着审计费用披露不规范的现象。例如，有 5 家上市公司披露的内部控制审计费用为 0 元；1 家上市公司以费用区间的形式披露内部控制审计费用，表述为“内部控制审计费用不超过 18 万元”。内部控制审计

费用披露不规范可能导致利益相关者将无法全面了解上市公司的内部控制审计成本和审计情况，降低上市公司信息披露质量。

### 三、有关建议

#### （一）政府层面

**1. 加大对存在资金占用、违规担保等侵占上市公司利益行为的公司的内部控制制度建设。**2018年，部分上市公司控股股东及其关联方在市场融资环境变化、高比例质押等因素的影响下，资金周转出现困难，资金占用和违规担保情况明显增加，相关的内部控制重大或重要缺陷出现大幅增长。建议进一步推动上市公司相关内部控制制度建设，发挥内部控制对大股东占用上市公司资金、违规担保等违法违规行为的防控作用，切实保护中小股东的利益。

**2. 明确财务报告内部控制缺陷和非财务报告内部控制缺陷的认定标准。**部分上市公司在区分财务报告内部控制缺陷和非财务报告内部控制缺陷时存在标准不明、分类不清的问题，建议出台相应的操作指南，对缺陷的分类做出明确的规定和指引。

#### （二）企业层面

**1. 大股东要树立内控意识，并为上市公司建立良好的内部控制环境。**上市公司大股东要从公司治理角度加强上市公司的内部控制建设，推动上市公司建立良好的内部控制文化，并通过自身的行为切实维护上市公司及中小股东利益。

**2. 强化管理层内控意识，重视内部控制“软环境”建设。**管理层需要改变固有观念、不断提高内控意识。面对内外部环境的变化，企业应及时调整内控措施，完善相应的制度文件。企业应不断加强全体员工内部控制理念的学习培训，将内部控制、风险管理贯穿于企业文化的经营管理理念中，使得内部控制常态化、规范化，形成全员重视内控的良好氛围。另外，要特别注重所在行业的特殊关键风险点，例如重污染行业中环境保护的关键风险点、高危行业中安全生产的关键风险点，对此有针对性的加大管理力度，解决行业特有问题。

**3. 注重内控实施效果，加大考评监管力度。**结合自身的实际情况，企业应建立起内部控制的考核和奖惩机制，将相关人员对于内控制度的遵循性和绩效相结合，纳入日常考核中，奖惩分明，一视同仁。

**4. 建立完善的内控审计职能。**企业应建立完善的内控审计职能，并成立独立于各业务部门之外的内控审计团队，强化内控审计的有效执行，督促内控缺陷的及时整改。

### **(三) 事务所层面**

**1. 强化会计师事务所的内部治理制度和业务质量控制制度，树立风险导向和审计质量导向。**提升注册会计师的职业道德，避免恶意“接下家”和低价竞争，提高事务所的独立性，提升审计质量。

**2. 提高注册会计师的专业胜任能力。**注册会计师应当不断加强内部控制专业知识学习，丰富自身知识结构。会计师事务所应加强注册会计师开展内部控制审计业务的继续教育和培训，注重内控审计人才梯队培养。

**3. 完善内控审计执业流程。**会计师事务所应当集中力量研究制定适合自身的内控审计标准和程序，深入贯彻风险导向，应用自上而下的审计程序，包括计划、实施、评价缺陷、取得书面声明并发表审计意见等全过程，全面规范注册会计师进行内部控制审计的执业行为。