

# 我国上市公司 2017 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

为了全面、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，跟踪分析了沪深证券交易所上市公司公开披露的 2017 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，结合我国上市公司 2011 年至 2017 年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《2017 年我国上市公司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”）。

## 一、2017 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 2017 年 12 月 31 日，沪、深证券交易所共有上市公司 3485 家，其中，沪市上市公司 1396 家，深市上市公司 2089 家。深市上市公司中主板、中小板和创业板分别有 476 家、903 家和 710 家。

2017 年，3245 家上市公司披露了内部控制评价报告，占全部上市公司的 93.11%，其中，沪市主板、深市主板、深市中小板和深市创业板分别有 1157 家、475 家、903 家和 710 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 82.88%、99.79%、100%和 100%。如表 1 所示，内部控制评价报告的披露比例同以前年度相比有较大幅度的下降，特别是沪市主板上市公司内部控制评价报告披露比例的下降幅度较大。

表 1 2013-2017 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
整体	92.89%	98.39%	94.73%	96.07%	93.11%
沪市主板	81.95%	97.29%	86.68%	90.35%	82.88%
深市主板	98.96%	98.96%	98.95%	98.74%	99.79%
深市中小板	100%	99.32%	100%	100%	100%
深市创业板	100%	98.77%	100%	100%	100%

240 家上市公司未披露内部控制评价报告，占全部上市公司的 6.89%。其中，有 171 家因首年上市豁免披露，全部是沪市主板上市公司，比 2016 年增加了 91 家；63 家均为年报中提示披露了内部控制评价报告，但在巨潮资讯网、证券交易所网站等指定网站上均未披露相关信息，该部分公司均为沪市主板上市公司，比 2016 年增加了 42 家；有 6 家因重大资产重组豁免披露。由于沪市上市公司中首年上市的比例由 2016 年的 8.72% 增加到 2017 年的 15.40%，而首年上市的公司披露内部控制评价报告的比例由 2016 年的 22.33% 下降到了 2017 年的 20.47%，显著低于其他上市公司，加上年报中提示披露了内部控制评价报告但在巨潮资讯网、证券交易所网站等指定网站上均未披露相关信息的上市公司数量显著增加，导致沪市主板上市公司披露内部控制评价报告的比例下降。

应予关注的是，267 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，占当年上市数量的 60.96%，反映出上市公司披露内部控制评价报告的自主性较高。

## 2. 内部控制评价报告的结论

2017 年，在 3245 家披露了内部控制评价报告的上市公司中，3177 家内部控制评价结论为整体有效，占比为 97.90%；67 家内部控制评价结论为非整体有效，占比为 2.07%；1 家无法确定内部控制是否有效，占比为 0.03%。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，13 家为非财务报告内部控制无效、财务报告内部控制有效，33 家为财务报告内部控制无效、非财务报告内部控制有效，21 家为财务报告内部控制和非财务报告内部控制均无效。如表 2 所示，2017 年内部控制非整体有效的比例同以前年度相比有所上升，其中，内部控制评价结论为整体无效的上市公司数量上升明显。

表 2 2013-2017 年内部控制有效性结论披露情况

年度		整体有效	非财务报告内部控制无效、财务报告内部控制有效	财务报告内部控制无效、非财务报告内部控制有效	整体无效	其他	总计
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%

### 3. 内部控制缺陷的认定标准

2017 年，在 3245 家披露内部控制评价报告的上市公司中，3217 家披露了内部控制缺陷认定标准。其中，3213 家分别披露了财务报告和财务报告内部控制缺陷认定标准，占比为 99.02%，比 2016 年上升了 1.14%；4 家未区分财务报告和财务报告披露内部控制缺陷认定标准，占比为 0.12%，比 2016 年下降了 0.08%。28 家未披露内部控制缺陷认定标准，占比为 0.86%，比 2016 年下降了 1.05%。如表 3 所示，2013-2017 年披露内部控制缺陷认定标准的上市公司的数量和占比不断上升，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 3 2013-2017 年内部控制缺陷认定标准披露情况

分类	2017		2016 年		2015 年		2014 年		2013 年	
	数量	占比	数量	占比	数量	占比	数量	占比	数量	占比
区分财报和非财报披露	3213	99.02%	2868	97.88%	2631	98.24%	2113	82.19%	1739	75.35%
未区分财报和非财报披露	4	0.12%	6	0.20%	7	0.26%	36	1.40%	40	1.73%
未披露	28	0.86%	56	1.91%	40	1.50%	422	16.41%	529	22.92%
合计	3245	100.00%	2930	100.00%	2678	100.00%	2571	100.00%	2308	100.00%

#### 4. 内部控制缺陷的数量及内容

在 3245 家披露内部控制评价报告的上市公司中，963 家披露内部控制存在缺陷，占比为 29.68%，其中 69 家披露内部控制存在重大缺陷，51 家披露内部控制存在重要缺陷，890 家披露内部控制存在一般缺陷；2282 家披露内部控制不存在缺陷，占比为 70.32%。如表 4 所示，内部控制存在缺陷的上市公司的比例相对于前两年有所下降。

表 4 2013-2017 年内部控制缺陷披露情况

年度	存在缺陷的公司数量					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。55 家上市公司披露了 107 个财务报告内部控制重大缺陷，24 家上市公司披露了 41 个财务报告内部控制重要缺陷。如表 5 所示，无论是存在财务报告内部控制重大或重要缺陷的公司数量还是缺陷数量，2017 年都有了较大幅度的增长。

表 5 2013-2017 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
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 2016 年的情况相类似，排名第一的仍是会计系统方面的缺陷，有 37 个，占比为 25%，主要表现在收入的确认和成本的结转不准确、重大会计事项处理不准确、资产减值损失计提不准确等方面；排名第二的仍是资金活动方面的缺陷，有 28 个，占比为 18.92%，主要表现在资金保管不善、募集资金未按照恰当用途使用、使用个人账户管理资

金等方面；排名第三的是信息披露方面的缺陷，有 15 个，占比为 10.14%，主要表现在重大事项未披露、更正已经披露的财务报告、业绩快报信息同实际信息存在较大差异等方面；排名第四的是销售及收款方面的缺陷，有 10 个，占比为 6.76%，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。34 家上市公司披露了 64 个非财务报告内部控制重大缺陷，34 家上市公司披露了 52 个非财务报告内部控制重要缺陷。如表 6 所示，无论是存在非财务报告内部控制重大或重要缺陷的公司数量还是缺陷数量，2017 年都有增长，尤其是重大缺陷。

**表 6 2014-2017 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
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，2016 年排名第 2、3、4 位的缺陷在 2017 年的排名相应为 1、2、3，说明相关缺陷问题仍然突出，有加剧之势，且比较普遍。其中，信息披露方面的缺陷有 13 个，占比为 11.21%，主要表现在重大事项未披露或者未及时披露；资金活动方面的缺陷有 12 个，占比为 10.34%，主要表现在募集资金未按照恰当用途使用、大额资金事项未经审批等方面；关联方交易方面的缺陷有 10 个，占比为 8.62%，主要表现在关联交易未履行审批义务、关联方交易规模超过公告预计规模等方面。

## 5. 内部控制审计报告

2017 年，2602 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 74.66%。沪市主板、深市主板、深市中小板和深市创业板分别有 1229 家、473 家、594 家和 306 家对内部控制的有效性进行审计，分别占各板块上市公司的 88.04%、99.37%、65.78%和 43.10%。

在 2602 家对内部控制的有效性进行了审计的上市公司中，有 6 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，但在巨潮资讯网、证券交易所网站等信息披露指定网站上均未找到相关信息。在 2596 家披露了审计意见的上市公司中，2481 家标准无保留意见，占比为 95.57%；115 家非标准无保留意见，占比为 4.43%，其中，53 家带强调事项段无保留意见，7 家非财务报告重大缺陷无保留意见，2 家非财务报告内部控制重要缺陷无保留，1 家保留意见，2 家无法表示意见，50 家否定意见。内部控制审计意见类型的比例如图 1 所示。

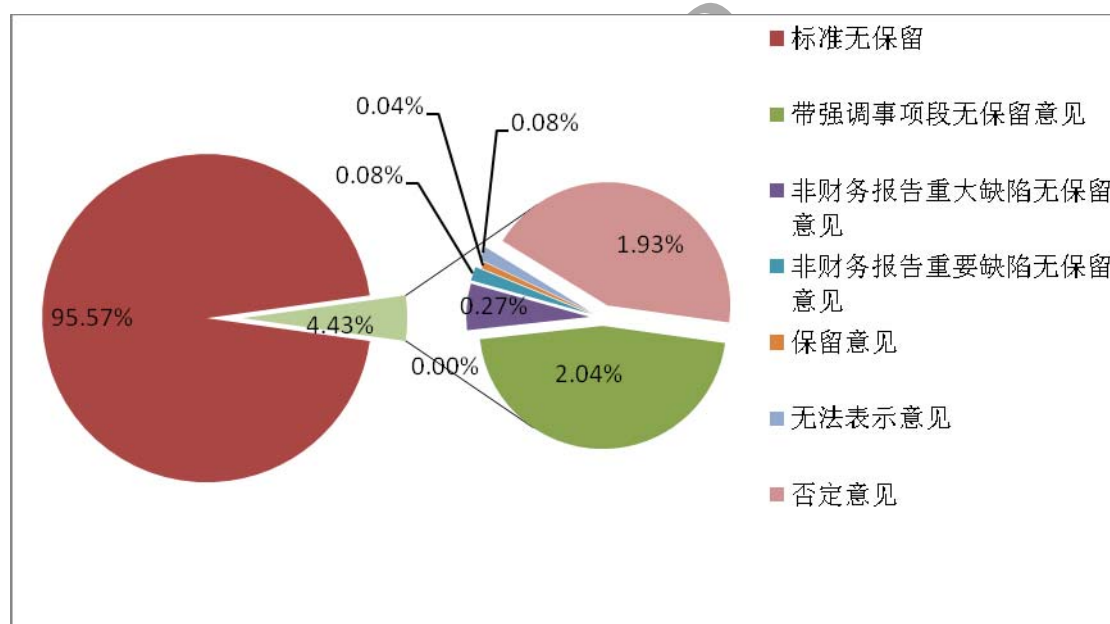


图 1 内部控制审计意见分布图

如图 2 所示，在 2013-2017 年全部上市公司内部控制审计意见中，标准无保留意见呈现先下降后上升的趋势，但总体变化不大，每年占比均超过 95%，占比均值为 95.75%，2013 年占比最高，达到 96.74%，2016 年占比最低，为 95.10%。非标准意见则呈现先上升后下降的趋势。其中，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，占比均值为 2.77%，其次是否定意见，占比均值为 1.11%，非财务报告重要缺陷无保留意见占比最少，占比均值为 0.06%。

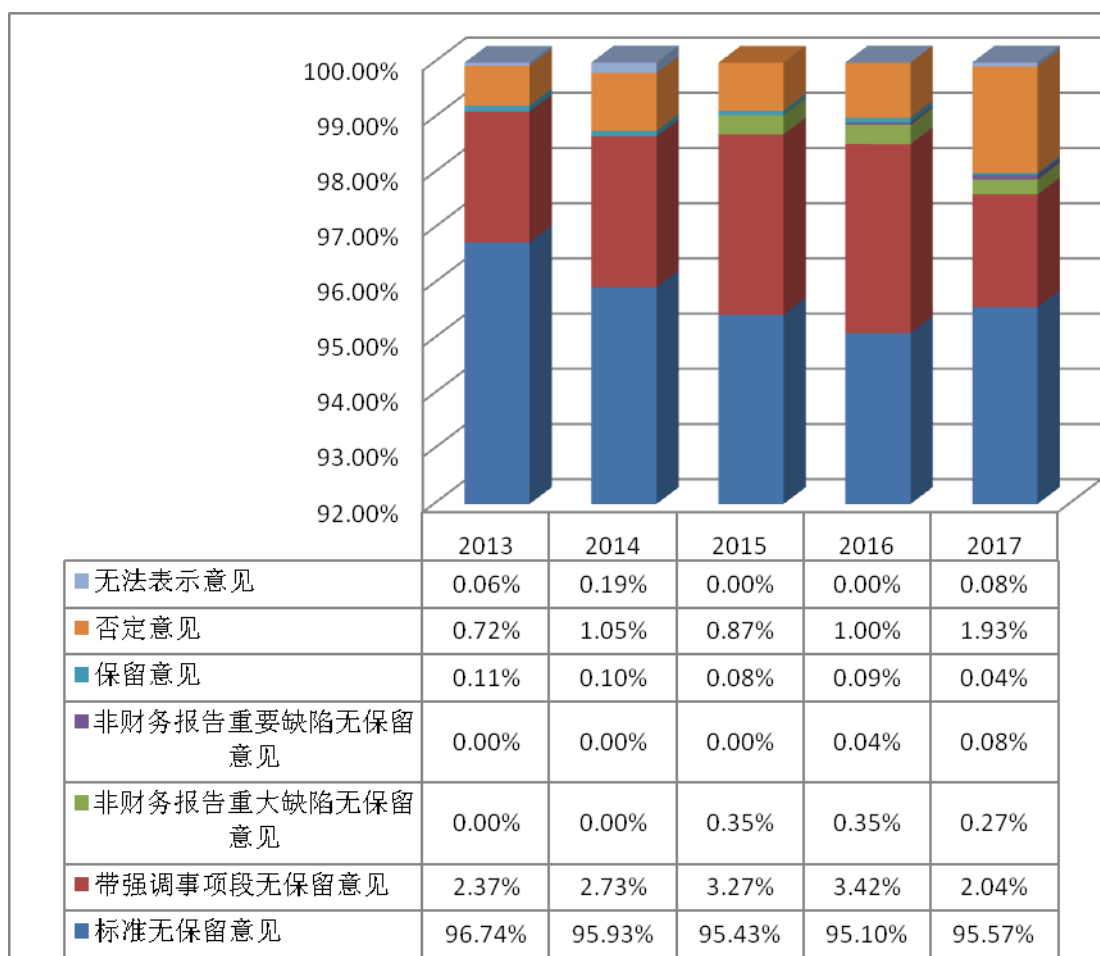


图 2 2013-2017 全部上市公司内部控制审计意见分布图

## （二）纳入实施范围上市公司内部控制规范体系实施情况

截至 2017 年 12 月 31 日，我国主板上市公司共有 1872 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 1396 家，深市主板上市公司 476 家。

### 1. 内部控制评价报告披露情况

2017 年，在纳入实施范围的上市公司中，有 1632 家披露了内部控制评价报告，占比为 87.18%，其中，沪市主板和深市主板分别有 1157 家和 475 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 82.88%和 99.79%。在纳入实施范围的上市公司中，有 240 家未披露内部控制评价报告，占比为 12.82%，其中，有 171 家因首年上市豁免披露，有 6 家因重大资产重组豁免披露，63 家均是年报中提示披露了内部控制评价报告，但在巨潮资讯网、证券交易所网站等

指定网站均未披露相关具体报告信息。如表 7 所示，纳入实施范围的上市公司披露内部控制评价报告的比例明显下降，尤其是沪市主板上市公司披露内部控制评价报告的比例下降幅度较大。

表 7 纳入实施范围上市公司内部控制评价报告披露情况

	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年
整体	100%	97.83%	90.44%	92.76%	87.18%
沪市主板	100%	97.29%	86.68%	90.35%	82.81%
深市主板	100%	98.96%	98.95%	98.74%	99.58%

## 2. 内部控制评价报告的结论

2017 年，在 1632 家披露内部控制评价报告的上市公司中，1593 家的内部控制评价结论为整体有效，占比为 97.61%；38 家内部控制评价结论为非整体有效，占比为 2.33%；1 家无法确定内部控制是否有效，占比为 0.06%。如表 3 所示，在内部控制评价结论为非整体有效的上市公司中，8 家为非财务报告内部控制无效、财务报告内部控制有效，18 家为财务报告内部控制无效、非财务报告内部控制有效，12 家为财务报告内部控制和非财务报告内部控制均无效。如表 8 所示，纳入实施范围上市公司内部控制整体有效的比例下降，财务报告内部控制无效而非财务报告内部控制有效和整体无效的比例不断上升。

表 8 内部控制有效性结论披露情况

年度		整体有效	非财务报告内部控制无效、财务报告内部控制有效	财务报告内部控制无效、非财务报告内部控制有效	整体无效	其他	总计
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%



### 3. 内部控制缺陷的认定标准

2017年，在1632家披露内部控制评价报告的上市公司中，1631家披露内部控制缺陷认定标准。其中，1629家分别披露财务报告和非财务报告内部控制缺陷认定标准，2家未区分财务报告和非财务报告披露内部控制缺陷认定标准，1家未披露内部控制缺陷认定标准。如表9所示，自2015年以来，绝大多数（99%以上）披露内部控制评价报告的主板上市公司都能按照《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缺陷认定标准。

表9 2013-2017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

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

### 4. 内部控制缺陷的数量及内容

在1632家披露内部控制评价报告的上市公司中，803家披露内部控制存在缺陷，占比为49.20%，其中39家披露内部控制存在重大缺陷，37家披露内部控制存在重要缺陷，765家披露内部控制存在一般缺陷；829家披露内部控制不存在缺陷，占比为50.80%。如表10所示，存在缺陷公司的比例逐年增加。

表10 2013-2017年内部控制缺陷披露情况

年度	存在缺陷的公司数量					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	39	37	765	803	49.20%	829	50.80%
2016	33	33	718	754	48.99%	785	51.01%
2015	22	46	635	666	47.23%	744	52.77%
2014	32	40	356	408	28.27%	1035	71.73%
2013	0	0	0	0	0	780	74.14%

(1) 关于财务报告内部控制的重大缺陷和重要缺陷，30家上市公司披露67个财务报告内部控制重大缺陷，20家上市公司披露35个财务报告内部控制重要

缺陷。如表 11 所示，纳入实施范围的上市公司披露财务报告内部控制重大和重要缺陷的公司数量及缺陷数量均显著增加。

**表 11 2013-2017 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		未区分重要和重大	
	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量
2017	30	67	20	35	0	0
2016	18	37	14	17	0	0
2015	14	31	17	21	0	0
2014	21	56	8	11	1	3
2013	6	11	15	26	0	0

(2) 关于非财务报告内部控制的重大缺陷和重要缺陷，21 家上市公司披露 36 个非财务报告内部控制重大缺陷，22 家上市公司披露 33 个非财务报告内部控制重要缺陷。如表 12 所示，纳入实施范围的上市公司披露非财务报告内部控制重大和重要缺陷的公司数量及缺陷数量均显著增加。

**表 12 2013-2017 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		未区分重要和重大	
	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量
2017	21	36	22	33	0	0
2016	18	24	23	28	0	0
2015	13	16	31	41	0	0
2014	13	19	34	54	0	0
2013	11	13	21	29	0	0

## 5. 内部控制审计报告

2017 年，在纳入实施范围的 1872 家上市公司中，有 1702 家上市公司开展了内部控制审计业务，占比为 90.92%；170 家上市公司未开展内部控制审计业务，占比为 9.08%。其中，163 家因首年上市豁免，7 家因重大资产重组豁免。在进行了内部控制审计的 1702 家上市公司中，1689 家上市公司披露了内部控制审计报告，7 家上市公司披露了内部控制审计意见但未披露内部控制审计报告，6 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，但在巨潮资讯网、证券交易所网站等信息披露指定网站上均未找到相关信息。在披露了内部控

制审计意见的 1696 家上市公司中，1603 家为标准无保留意见，占比为 94.52%。93 家为非标准无保留意见，占比为 5.48%，非标意见中，49 家为带强调事项段无保留意见，5 家为非财务报告重大缺陷的无保留意见，1 家为非财务报告重要缺陷的无保留意见，37 家为否定意见，1 家为无法表示意见。内部控制审计意见类型的比例如图 3 所示。

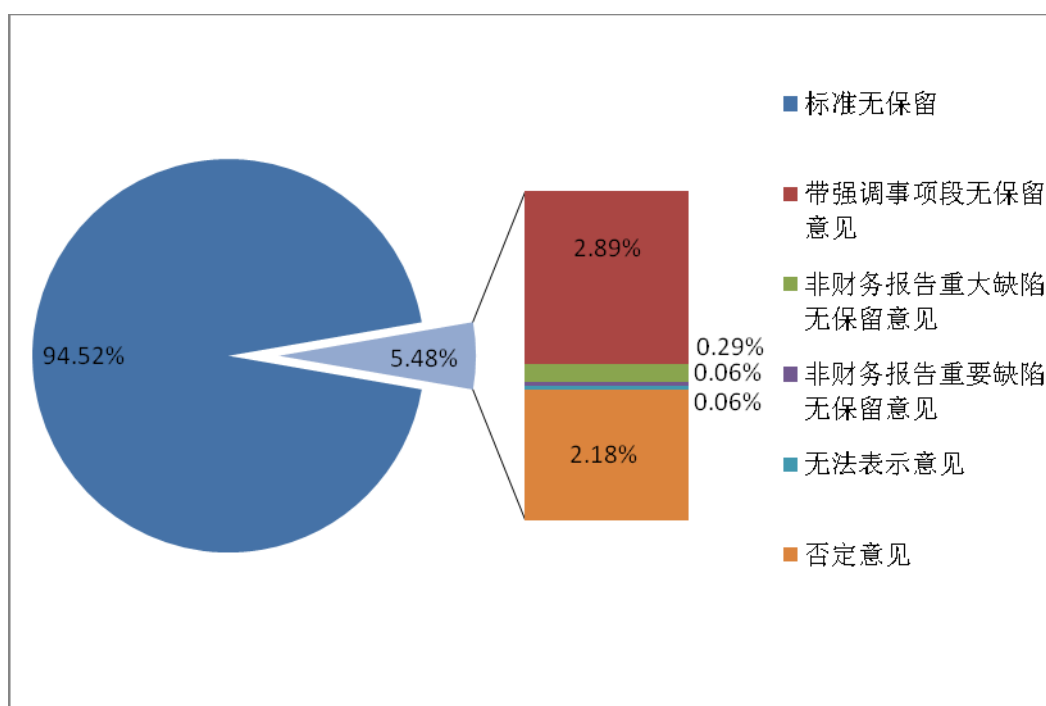


图 3 纳入实施范围上市公司内部控制审计意见分布图

在披露了内部控制审计意见的 1696 家上市公司中，农、林、牧、渔业（A 门类）22 家，占比为 1.30%；采矿业（B 门类）63 家，占比为 3.71%；制造业（C 门类）897 家，占比为 52.89%；电力、热力、燃气及水生产和供应业（D 门类）92 家，占比为 5.42%；建筑业（E 门类）49 家，占比为 2.90%；批发和零售业（F 门类）126 家，占比为 7.42%；交通运输、仓储和邮政业（G 门类）76 家，占比为 4.48%；住宿和餐饮业（H 门类）7 家，占比为 0.41%；信息传输、软件和信息技术服务业（I 门类）60 家，占比为 3.54%；金融业（J 门类）66 家，占比为 3.89%；房地产业（K 门类）117 家，占比为 6.70%；租赁和商务服务业（L 门类）23 家，占比为 1.36%；科学研究和技术服务业（M 门类）15 家，占比为 0.88%；水利、环境和公共设施管理业（N 门类）21 家，占比为 1.24%；教育（P 门类）3 家，占比为 0.18%；卫生和社会工作（Q 门类）3 家，占比为 0.18%；文化、

体育和娱乐业（R 门类）32 家，占比为 1.89%；综合（S 门类）24 家，占比为 1.42%。

2017 年，共有 40 家具有证券期货业务资格的会计师事务所为纳入实施范围的上市公司提供了内部控制审计服务。其中，综合排名在前十名的会计师事务所服务的上市公司的数量占比为 68.71%。

在进行内部控制审计的 1696 家上市公司中，1671 家采用整合审计方式开展内部控制审计和财务报表审计，占比为 98.53%；25 家单独实施内部控制审计，占比为 1.47%。

在进行内部控制审计的 1696 家上市公司中，132 家的内部控制审计机构发生了变更，占比为 7.78%，其中，124 家基于整合审计的考虑，同步变更内部控制审计机构和财务报表审计机构。

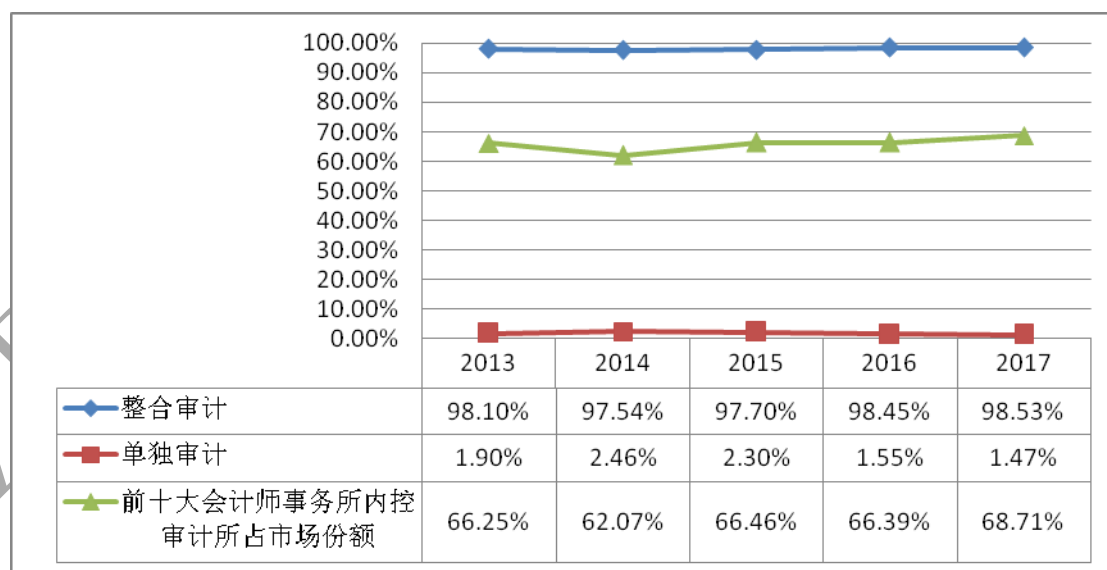


图 4 2013-2017 纳入实施范围上市公司审计方式类型及前十大会计师事务所内控审计所占市场份额分布图

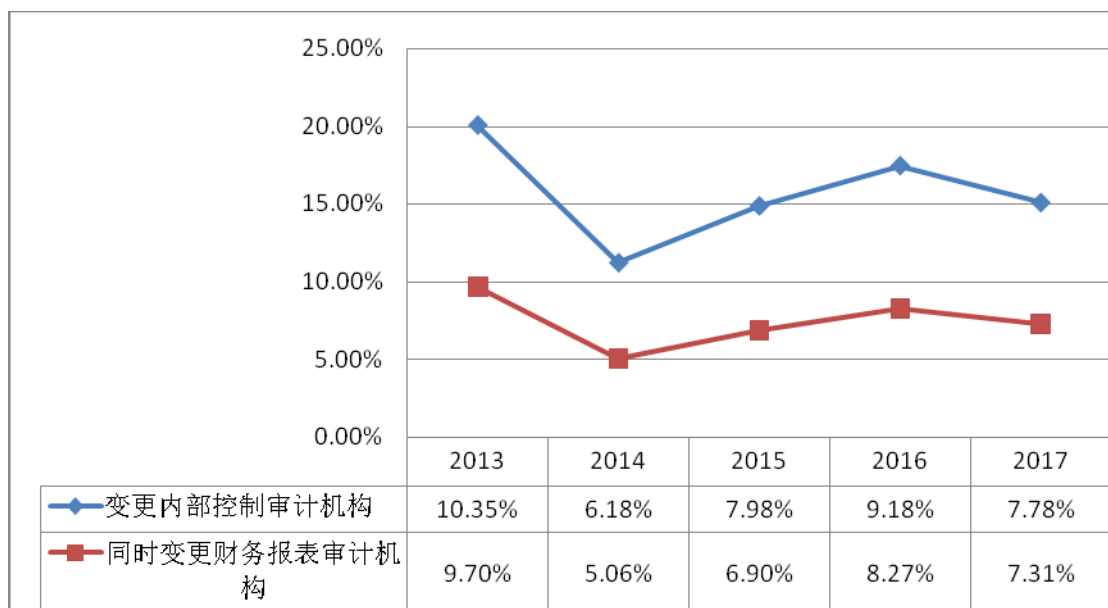


图 5 2013-2017 内部控制审计机构变更趋势图

如图 4 所示，在 2013-2017 年纳入实施范围的上市公司中，整合审计一直占据主导地位，每年都保持在 98% 左右，总体波动较小，呈现先下降后上升的趋势，占比均值为 98.06%，2017 年占比最高，达到 98.53%，2014 年占比最低，为 97.54%。单独审计则呈现先上升后下降的趋势，均值为 1.94%，2014 年占比最高，达到 2.46%，2017 年占比最低，为 1.47%。在这五年中，综合排名在前十名的会计师事务所所占的市场份额均在 60% 以上，审计市场集中度较高，占比均值为 65.98%，其中，2017 年最高，为 68.71%。

如图 5 所示，在 2013-2017 年纳入实施范围的上市公司中，变更内部控制审计机构的公司数量占有所有公司数量的比例呈现先下降后上升又下降的趋势，总体上呈现下降趋势，占比均值为 8.29%，2013 年占比最高，为 10.35%，2014 年占比最低，为 6.18%。同时变更财务报表审计机构的公司占比变化总体上也呈现下降趋势，占比均值为 7.45%，2013 年占比最高，为 9.70%，2014 年占比最低，为 5.06%。同时变更财务报表审计机构的公司比例小于仅变更内部控制审计机构的公司比例，其中 2014 年相差最大，差距为 1.12%，2017 年相差最小，差距为 0.47%。

在纳入实施范围的上市公司中，内部控制审计意见类型与财务报表审计意见类型基本保持一致，具体情况如表 13 所示。财务报表被出具非标准意见、内部控制被出具非标准意见的上市公司有 48 家。

表 13 纳入实施范围上市公司内部控制审计意见与财务报表审计意见分布情况

内控审计 财报审计	标准无保留	带强调事项段无保留	非财报重大缺陷无保留	非财报重要缺陷无保留	否定	无法表示	合计
标准无保留	1568	35	2	0	8	0	1613
与持续经营相关的重大不确定性事项段无保留	22	4	2	1	3	0	32
与持续经营相关的重大不确定性事项段保留	0	0	0	0	2	0	2
带强调事项段无保留	10	6	1	0	1	0	18
带强调事项段保留	1	1	0	0	0	0	2
保留	2	2	0	0	12	0	16
无法表示	0	1	0	0	11	1	13
合计	1603	49	5	1	37	1	1696

在进行内部控制审计的 1696 家上市公司中，年报说明中单独披露内部控制审计费用的上市公司有 1496 家，占比为 88.21%，其中有 6 家上市公司年报中披露的内部控制审计费用为 0 元。内部控制审计费用均值为 48.04 万元，中位数为 30 万元；最低审计费用为 3.5 万元，最高审计费用为 1400 万元。在同时披露财务报表审计费用和内部控制审计费用的公司中，财务报表审计费用与内部控制审计费用比值的均值为 3.48，中位数为 2.92，最小值为 0.41，最大值为 39。

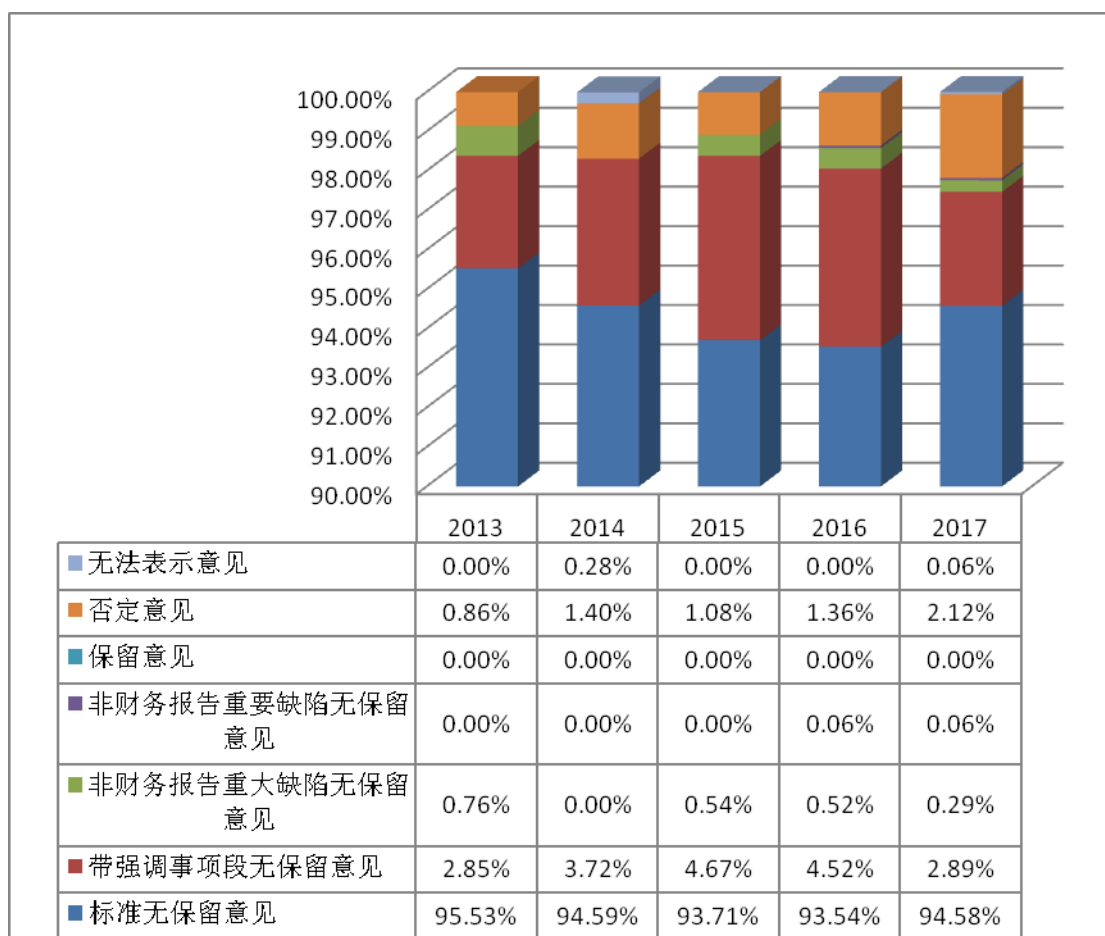


图 6 2013-2017 纳入实施范围上市公司内部控制审计意见分布图

图 6 为 2013-2017 年纳入实施范围的上市公司内部控制审计意见分布图，同全部上市公司的分布趋势一致，标准无保留意见呈现先下降后上升的趋势且变化不大，每年占比在 95% 左右，占比均值为 94.38%，2013 年占比最高，为 95.53%，2016 年占比最低，为 93.54%。出具的非标准意见中，整体呈现先上升后下降的趋势，其中带强调事项段的无保留意见在每年中占比最高，占比均值为 3.73%，其次是否定意见，占比均值为 1.38%，非财务报告重要缺陷无保留意见占比最少，占比均值为 0.06%。

### （三）金融业上市公司内部控制情况分析

截至 2017 年 12 月 31 日，沪、深证券交易所金融行业上市公司共有 77 家，其中，深市主板 13 家，深市中小板 9 家，沪市主板 55 家；保险业上市公司 6 家，货币金融服务业上市公司 25 家，资本市场服务业上市公司 37 家，其他金融

业上市公司 9 家。

### 1. 内部控制评价报告披露情况

2017 年，75 家金融行业上市公司披露了内部控制评价报告，占全部金融行业上市公司的 97.4%。其中，深市主板和中小板的 22 家金融行业上市公司全部披露了内部控制评价报告，53 家沪市主板上市公司披露了内部控制评价报告。2 家资本市场服务业上市公司首年上市豁免披露。

在 75 家披露了内部控制评价报告的金融行业上市公司中，除 1 家内部控制评价结论为非财务报告内部控制无效、财务报告内部控制有效外，其余 74 家均为内部控制整体有效。而 2016 年，披露了内部控制评价报告的金融行业上市公司的结论全部为内部控制整体有效。

### 2. 内部控制缺陷的认定标准

在 75 家披露内部控制评价报告的金融行业上市公司中，均区分财务报告和非财务报告披露内部控制缺陷认定标准。财务报告缺陷认定标准方面，74 家区分定量和定性标准，1 家仅披露定量认定标准，并区分重大、重要和一般缺陷标准；定性认定标准中，8 家详细披露重大、重要和一般标准，43 家详细披露重大、重要标准，12 家详细披露重大标准，12 家标准披露不详细。非财务报告缺陷认定标准方面，71 家区分定量和定性标准，4 家仅披露定性认定标准，并区分重大、重要和一般缺陷标准；定性认定标准中，26 家详细披露重大、重要和一般标准，31 家详细披露重大、重要标准，8 家详细披露重大标准，10 家标准披露不详细。

表 14 2017 年金融行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	区分重大、重要和一般	重大、重要和一般详细	重大、重要详细	重大详细	不详细
财务报告	数量	74	75	8	43	12	12
	占比	98.67%	100.00%	10.67%	57.33%	16.00%	16.00%
非财务报告	数量	71	75	26	31	8	10
	占比	94.67%	100.00%	34.67%	41.33%	10.67%	13.33%

从表 14 可以看出，75 家披露内部控制评价报告的金融行业上市公司，虽然



能够区分重大、重要和一般缺陷披露认定标准，但定性认定标准的披露还不够详细。财务报告定性认定标准不详细的金融行业上市公司占比为 16%，非财务报告定性认定标准不详细的金融行业上市公司占比为 13.33%。2016 年财务报告和财务报告认定标准不详细的金融行业上市公司占比分别为 17.74% 和 9.68%。可以看出，2017 年披露内部控制评价报告的金融行业上市公司，内部控制缺陷定性认定标准披露情况与 2016 年相比，变化不明显。

### 3. 内部控制缺陷的数量及内容

在 75 家披露内部控制评价报告的金融行业上市公司中，60 家披露内部控制存在缺陷，占比为 80%，比 2016 年上升了 13.87%。15 家披露内部控制未存在缺陷，占比为 20%，比 2016 年下降了 13.87%。将金融行业类别进行细分，6 家保险业上市公司中有 5 家存在一般缺陷，占比为 83.33%，比 2016 年增加了 33.33%，无重大或重要缺陷；25 家货币金融服务业上市公司中有 22 家存在缺陷，占比为 88%，比 2016 年增加了 13%，其中，2 家存在重要缺陷，还有 22 家存在一般缺陷，无重大缺陷；35 家资本市场服务业上市公司中有 27 家存在缺陷，占比为 77.14%，比 2016 年增加 8.75%，其中有 1 家存在重大缺陷，表现在因未勤勉尽责而被证监会处罚，2 家存在重要缺陷，26 家存在一般缺陷；9 家其他金融业上市公司中有 6 家存在一般缺陷，占比为 66.67%，比 2016 年增加 23.81%，无重大或重要缺陷。可见，2017 年金融行业上市公司存在缺陷的比例比 2016 年有显著增加。

### 4. 内部控制审计报告

截至 2017 年 12 月 31 日，沪、深证券交易所金融行业上市公司共有 77 家，其中，深市主板 14 家、中小板 9 家，沪市主板 54 家；保险业上市公司 6 家，货币金融服务业上市公司 25 家，资本市场服务业上市公司 37 家，其他金融业上市公司 9 家。

如图 7 所示，金融行业上市公司中标准无保留意见的比例高于全部上市公司总体水平，带强调事项段无保留意见的比例高于全部上市公司总体水平。

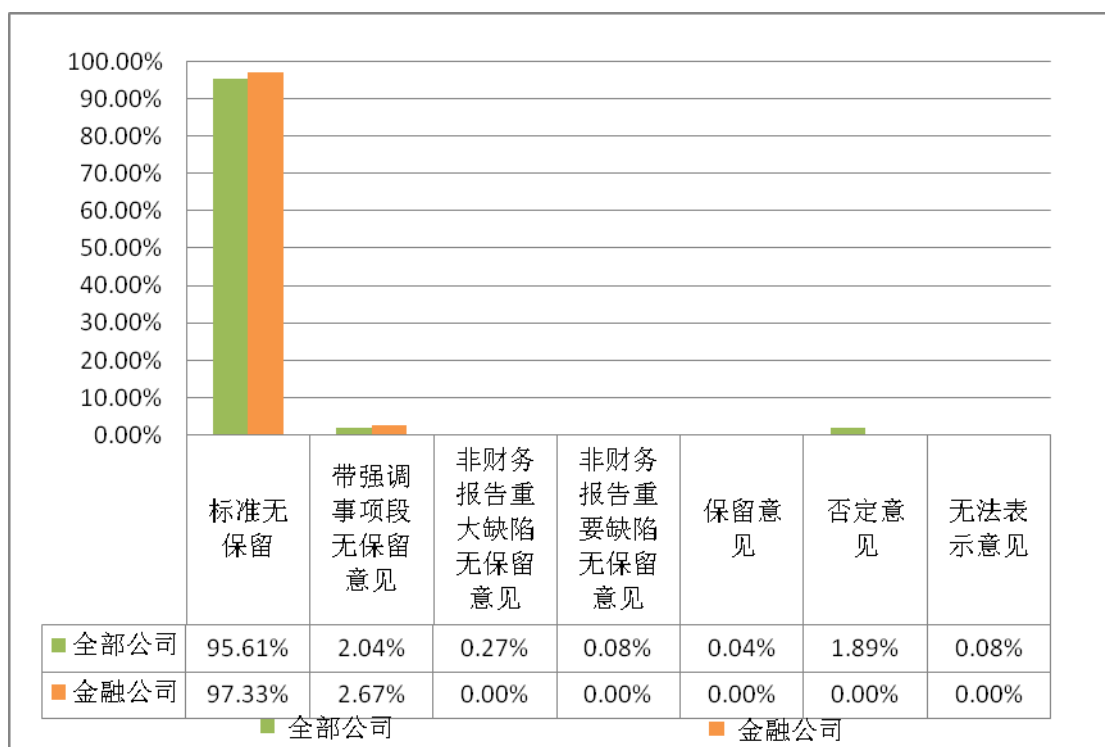


图 7 全部上市公司与金融行业上市公司内部控制审计意见类型对比

在 77 家金融行业上市公司中，75 家进行了内部控制审计，占比为 97.40%，其中，深市主板 14 家，深市中小板 9 家，沪市主板 52 家。2 家上市公司因首年上市豁免开展内部控制审计业务。进行内部控制审计的 75 家公司中，73 家标准无保留意见，占比为 97.33%；2 家带强调事项段无保留意见，占比为 2.67%。

2017 年度，共有 16 家具有证券期货业务资格的会计师事务所为金融行业上市公司提供了内部控制审计业务。其中，综合排名在前五名的会计师事务所执行内部控制审计业务的上市公司数量为 57 家，占金融行业进行了内部控制审计上市公司总数的 76%，内部控制审计业务市场集中度比较高。16 家会计师事务所均采用整合审计方式为 75 家金融行业上市公司开展内部控制审计和财务报表审计。

在进行了内部控制审计的 75 家上市公司中，年报说明中单独披露内部控制审计费用的上市公司有 64 家，占比为 85.33%。内部控制审计费用均值为 143.76 万元，中位数为 42.5 万元。最低审计费用为 16 万元，最高审计费用为 1400 万元。如图 8 所示，金融行业上市公司内部控制审计费用的最高值与全部上市公司中最高值相等，金融行业上市公司内部控制审计费用的最低值、中位数、均值均

高于全部上市公司。同时披露财务报表审计费用和内部控制审计费用的金融行业上市公司中，财务报表审计费用与内部控制审计费用比值的均值为 5.27，中位数为 4，最小值为 0.64，最大值为 18.19。

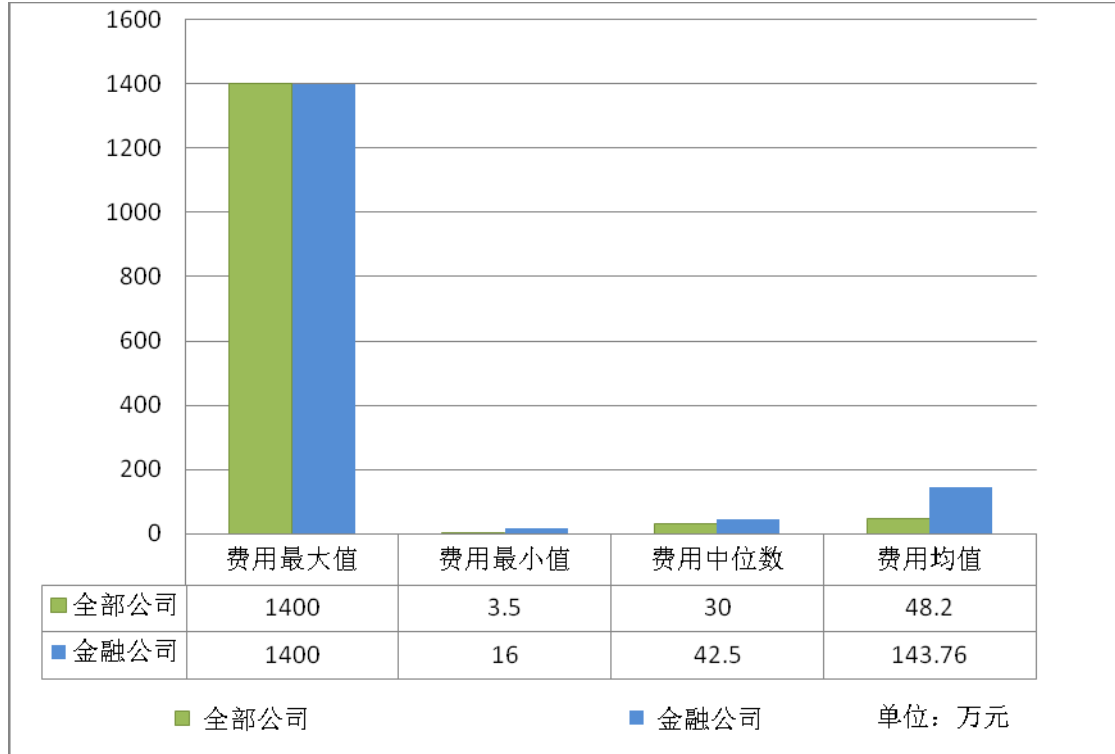


图 8 全部上市公司与金融行业上市公司内部控制审计费用对比

将金融行业类别进行细分，保险业上市公司，内部控制审计费用的均值为 397.67 万元，中位数为 186 万元，最低为 20 万元，最高为 1114 万元；货币金融服务业上市公司，内部控制审计费用的均值为 239.46 万元，中位数为 100 万元，最小为 35 万元，最大为 1400 万元；资本市场服务业上市公司，内部控制审计费用的均值为 36.50 万元，中位数为 35 万元，最低为 16 万元，最高为 150 万元；其他金融业上市公司，内部控制审计费用的均值为 40.71 万元，中位数为 35 万元，最低为 20 万元，最高为 60 万元。

#### （四）ST 类上市公司内部控制情况分析

截至 2017 年 12 月 31 日，沪、深证券交易所 ST 类上市公司共有 72 家，其中，深市主板 21 家，深市中小板 10 家，沪市主板 41 家。

## 1. 内部控制评价报告披露情况

68 家 ST 类上市公司披露了内部控制评价报告，占全部 ST 类上市公司的 94.44%，比 2016 年增加了 3.01%。其中，深市主板和中小板的 ST 类上市公司全部披露了内部控制评价报告，37 家沪市主板 ST 类上市公司披露了内部控制评价报告，4 家沪市主板 ST 类上市公司未披露内部控制评价报告，其中，1 家上市公司因重大资产重组豁免披露内部控制评价报告，另外 3 家上市公司年报中提示披露了内部控制评价报告，但在巨潮资讯网、证券交易所网站等指定网站均未披露相关具体信息。

在披露内部控制评价报告的 68 家 ST 类上市公司中，59 家为内部控制整体有效，占比为 86.76%，显著低于整体水平，比 2016 年降低了 3.87%；9 家为内部控制非整体有效，其中，4 家公司为非财务报告内部控制有效、财务报告内部控制无效，2 家公司为财务报告内部控制有效、非财务报告内部控制无效，3 家公司为内部控制整体无效。

## 2. 内部控制缺陷的认定标准

68 家 ST 类上市公司披露内部控制评价报告。如表 15 所示，财务报告缺陷认定标准方面，68 家区分定量和定性标准，63 家区分重大、重要和一般缺陷标准；定性认定标准中，6 家详细披露重大、重要和一般标准，46 家详细披露重大、重要标准，12 家详细披露重大标准，4 家标准披露不详细。非财务报告缺陷认定标准方面，66 家区分定量和定性标准，63 家区分重大、重要和一般缺陷标准；定性认定标准中，22 家详细披露重大、重要和一般标准，23 家详细披露重大、重要标准，12 家详细披露重大标准，11 家标准披露不详细。

表 15 2017 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	区分重大、重要和一般	重大、重要和一般详细	重大、重要详细	重大详细	不详细	
财务报告	数量	68	63	6	46	12	4
	占比	100.00%	92.65%	8.82%	67.65%	17.65%	5.88%
非财务报告	数量	66	63	22	23	12	11
	占比	97.06%	92.65%	32.35%	33.82%	17.65%	16.18%

### 3. 内部控制缺陷的数量及内容

在披露了内部控制评价报告的 68 家 ST 类上市公司中，39 家公司披露内部控制存在缺陷，占比为 57.35%，显著高于整体水平，比 2016 年增加了 13.6%；29 家公司披露内部控制不存在缺陷，占比为 42.65%，比 2016 年降低了 13.6%。在披露内部控制存在缺陷的 ST 类上市公司中，7 家披露了 15 个财务报告内部控制重大缺陷，3 家披露了 7 个财务报告内部控制重要缺陷，5 家公司披露了 10 个非财务报告内部控制重大缺陷，3 家披露了 6 个非财务报告内部控制重要缺陷。从表 16 可以看出，无论是财务报告内部控制还是非财务报告内部控制，2017 年存在缺陷的上市公司数量及缺陷数量均有所增加。

表 16 2016-2017 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
2017	7	15	3	7	5	10	3	6
2016	5	8	1	2	4	9	3	3

### 4. 内部控制审计报告

在 72 家 ST 类上市公司中，70 家进行了内部控制审计，1 家上市公司因重大资产重组豁免未开展内部控制审计业务，1 家中小板公司未开展内部控制审计。进行内部控制审计的 70 家上市公司中，53 家标准无保留意见，占比为 75.71%；7 家带强调事项段无保留意见，占比为 10%；1 家非财务报告内部控制重大缺陷无保留意见，占比为 1.43%；9 家否定意见，占比为 12.86%。

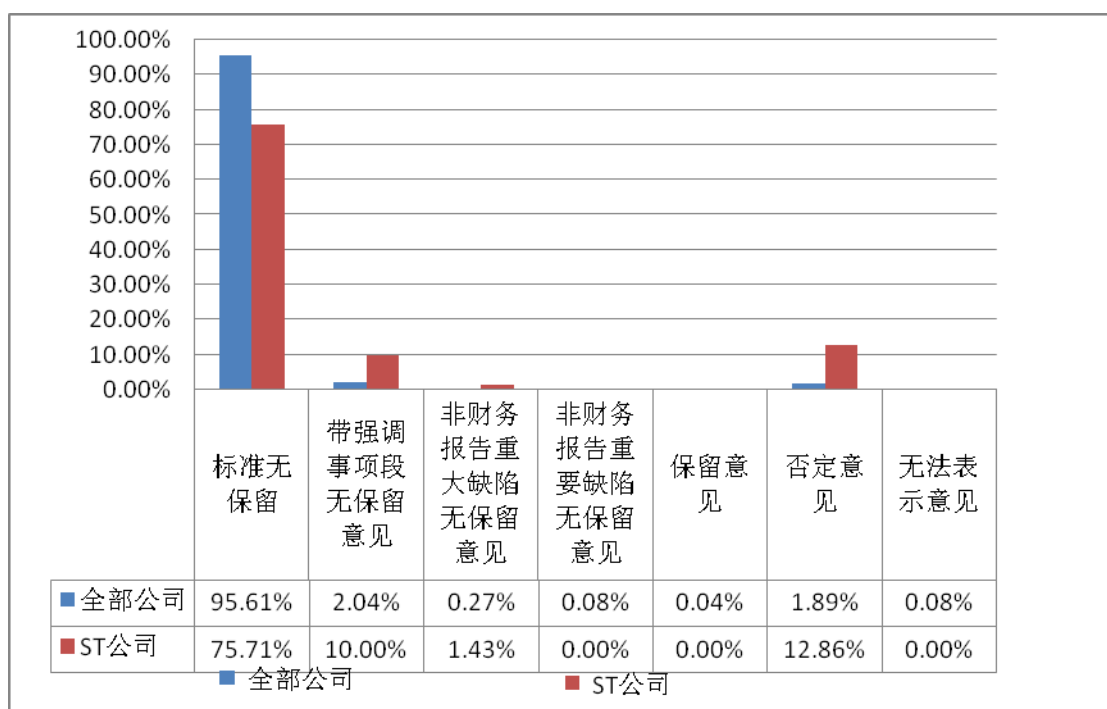


图9 全部上市公司与ST类上市公司内部控制审计意见类型对比

如图9所示，ST类上市公司中标准无保留意见的比例低于全部上市公司总体水平，除非财务报告内部控制重要缺陷无保留意见、保留意见和无法表示意见外，各种非标准无保留意见的比例均高于全部上市公司总体水平。

如表17所示，13家ST类上市公司的内部控制和财务报告同时被出具非标准无保留意见。

表17 ST类上市公司内部控制审计意见与财务报表审计意见分布情况

内控审计 \ 财报审计	标准无保留	带强调事项段无保留	非财报重大缺陷无保留	否定意见	合计
标准无保留	40	3	1	0	44
与持续经营相关的重大不确定性事项段无保留	8	4	0	2	14
与持续经营相关的重大不确定性事项段保留	0	0	0	1	1
带强调事项段无保留	2	0	0	1	3
保留意见	3	0	0	1	4
无法表示	0	0	0	4	4
合计	53	7	1	9	70

在进行内部控制审计的 70 家 ST 类上市公司中，68 家采用整合审计的方式开展内部控制审计和财务报表审计，占比为 97.14%。

在内部控制审计的 70 家上市公司中，年报说明中单独披露内部控制审计费用的上市公司有 49 家，占比为 70%。内部控制审计费用均值为 38.56 万元，中位数为 31.8 万元，最小为 5 万元，最大为 140 万元。如图 10 所示，ST 类上市公司内部控制审计费用的最大值、均值均低于全部上市公司。对于同时披露财务报表审计费用和内部控制审计费用的公司来说，财务报表审计费用与内部控制审计费用比值的均值为 2.64，中位数为 2.5，最小值为 1.17，最大值为 7。

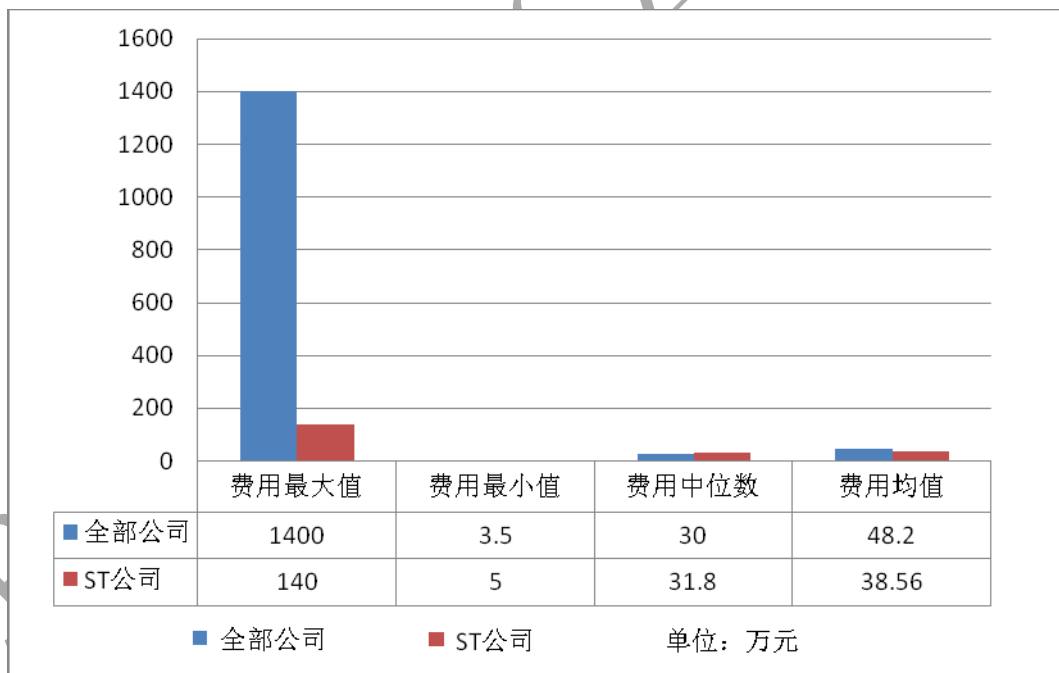


图 10 全部上市公司与 ST 类上市公司内部控制审计费用对比

### （五）重污染上市公司内部控制情况分析

截至 2017 年 12 月 31 日，沪、深证券交易所的重污染行业上市公司共有 1242 家，其中，沪市主板 524 家，深市主板 193 家，深市中小板 351 家，深市创业板 174 家。

#### 1. 内部控制评价报告披露情况

1148 家重污染上市公司披露了内部控制评价报告，占全部重污染上市公司

的 92.43%。其中，431 家沪市主板重污染上市公司披露了内部控制评价报告，192 家深市主板重污染上市公司披露了内部控制评价报告，深市中小板和创业板的重污染上市公司全部披露了内部控制评价报告。93 家沪市主板和 1 家深市主板的重污染上市公司未披露内部控制评价报告，其中，70 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内部控制评价报告，22 家上市公司年报中提示披露了内部控制评价报告，但在巨潮资讯网、证券交易所网站等指定网站均未披露信息。

在披露内部控制评价报告的 1148 家重污染上市公司中，1119 家为内部控制整体有效，占比为 97.47%；28 家为内部控制非整体有效，占比为 2.44%；1 家无法确定内部控制是否有效，占比为 0.09%。内部控制非整体有效的上市公司中，15 家为非财务报告内部控制有效、财务报告内部控制无效，5 家为财务报告内部控制有效、非财务报告内部控制无效，8 家为内部控制整体无效。

## 2. 内部控制缺陷的认定标准

如表 18 所示，在披露内部控制评价报告的 1148 家重污染行业上市公司中，财务报告缺陷认定标准方面，1137 家区分定量和定性标准，1080 家区分重大、重要和一般缺陷标准；定性认定标准中，115 家详细披露重大、重要和一般标准，795 家详细披露重大、重要标准，166 家详细披露重大标准，166 家标准披露不详细。非财务报告缺陷认定标准方面，1126 家区分定量和定性标准，1051 家区分重大、重要和一般缺陷标准；定性认定标准中，368 家详细披露重大、重要和一般标准，349 家详细披露重大、重要标准，228 家详细披露重大标准，297 家标准披露不详细。

表 18 2017 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	区分重大、重要和一般	重大、重要和一般详细	重大、重要详细	重大详细	不详细
财务报告	数量	1137	1080	115	795	166	166
	占比	91.55%	86.96%	9.26%	64.01%	13.37%	13.36%
非财务报告	数量	1126	1051	368	349	228	297
	占比	90.66%	84.62%	29.63%	28.10%	18.36%	23.91%



### 3. 内部控制缺陷的数量及内容

在披露了内部控制评价报告的 1148 家重污染上市公司中，369 家公司披露内部控制存在缺陷，占比为 32.14%，显著高于整体水平；779 家公司披露内部控制不存在缺陷，占比为 67.86%。在披露内部控制存在缺陷的重污染上市公司中，22 家公司披露了 47 个财务报告内部控制重大缺陷，10 家公司披露了 17 个财务报告内部控制重要缺陷，14 家公司披露了 29 个非财务报告内部控制重大缺陷，其中 1 家因环保问题被处罚，12 家公司披露了 18 个非财务报告内部控制重要缺陷，其中 1 家因环保问题被处罚。

### 4. 内部控制审计报告

在 1242 家重污染行业上市公司中，964 家上市公司进行了内部控制审计，其中 2 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，但在巨潮资讯网、证券交易所网站等信息披露指定网站上均未找到。78 家上市公司因 IPO 上市豁免开展内部控制审计业务，7 家上市公司因重大资产重组豁免未开展内部控制审计业务，100 家中小板公司未开展内部控制审计业务，93 家创业板公司未开展内部控制审计业务。在披露了内部控制审计意见的 962 家上市公司中，914 家标准无保留意见，占比为 95.01%；22 家带强调事项段无保留意见，占比为 2.29%；4 家非财务报告内部控制重大缺陷无保留意见，占比为 0.41%；1 家非财务报告内部控制重要缺陷无保留意见，占比为 0.10%，20 家否定意见，占比为 2.08%，1 家无法表示意见，占比为 0.10%。

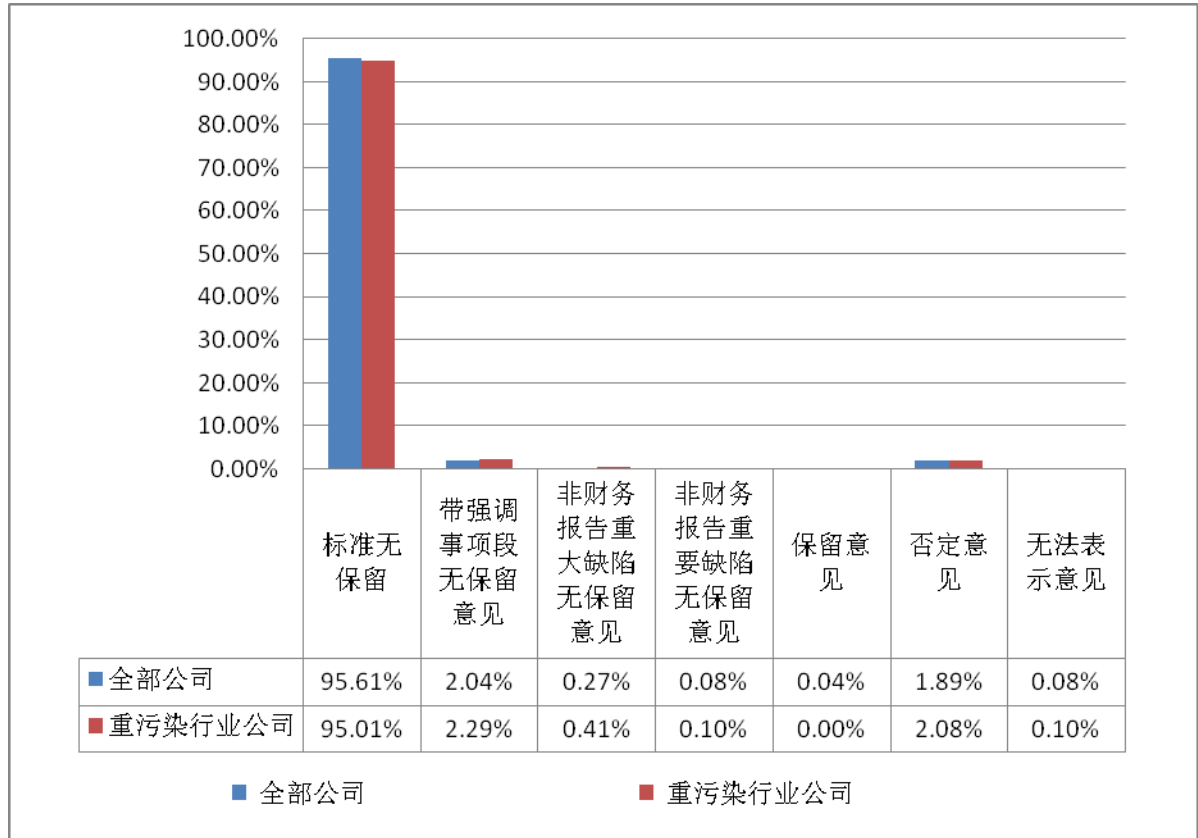


图 11 全部上市公司与重污染行业上市公司内部控制审计意见类型对比

如图 11 所示，重污染行业上市公司中标准无保留意见的比例低于全部上市公司，除保留意见外，各种非标准无保留意见的比例均高于全部上市公司。

如表 19 所示，27 家重污染行业上市公司的内部控制和财务报告同时被出具非标准无保留意见。

表 19 重污染行业上市公司内部控制审计意见与财务报表审计意见分布情况

内控审计 \ 财报审计	标准无保留	带强调事项段无保留	非财报重大缺陷无保留	非财报重要缺陷无保留	否定意见	无法表示	合计
标准无保留	897	16	2	0	3	0	918
与持续经营相关的重大不确定性事项段无保留	9	2	2	1	1	0	15
带强调事项段无保留	5	2	0	0	2	0	9
保留意见	3	1	0	0	7	0	11
无法表示	0	1	0	0	7	1	9
合计	914	22	4	1	20	1	962

在进行内部控制审计的 962 家重污染行业上市公司中，955 家采用整合审计的方式开展内部控制审计和财务报表审计，占比为 99.27%。

在内部控制审计的 962 家上市公司中，年报说明中单独披露内部控制审计费用的上市公司有 602 家，占比为 62.58%。内部控制审计费用均值为 46.97 万元，中位数为 31.42 万元，最小为 5 万元，最大为 1010 万元。如图 12 所示，重污染行业上市公司内部控制审计费用的最大值、均值均低于全部上市公司。对于同时披露财务报表审计费用和内部控制审计费用的公司来说，财务报表审计费用与内部控制审计费用比值的均值为 3.24，中位数为 2.75，最小值为 0.41，最大值为 39。

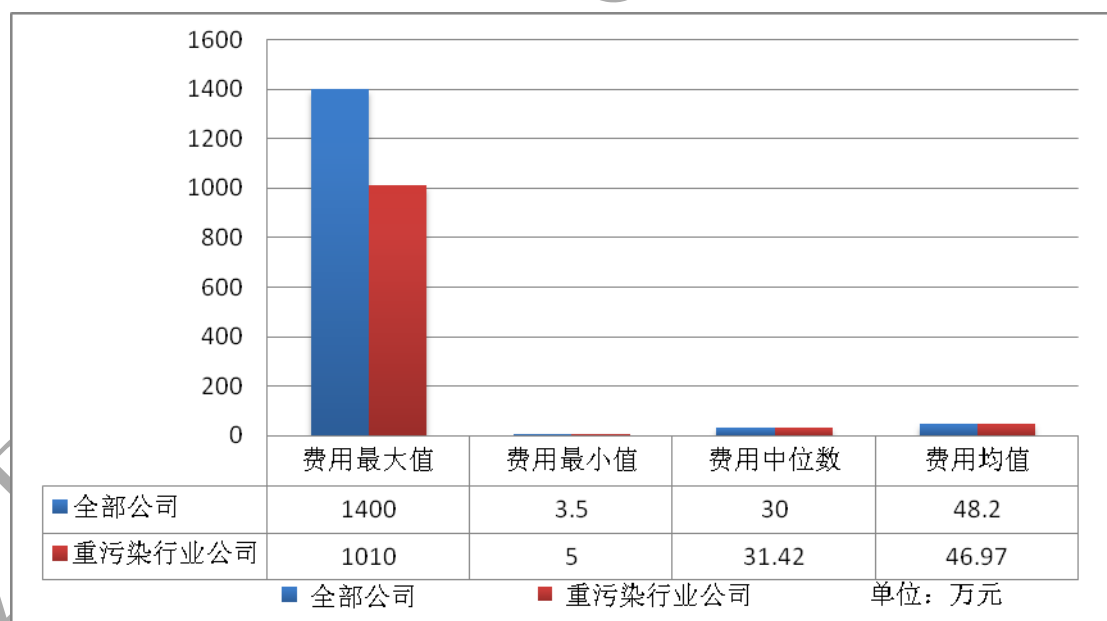


图 12 全部上市公司与重污染行业上市公司内部控制审计费用对比

## 二、企业内部控制规范体系实施中存在的主要问题

### (一) 内部控制评价报告披露存在的问题

#### 1. 内部控制评价报告形式方面的问题

(1) 部分上市公司提示已披露但找不到内部控制评价报告。63 家上市公司在年报中提示已经披露了内部控制评价报告，但在巨潮资讯网、证券交易所网站等指定网站未披露相关具体信息，比去年显著增加。

(2) 部分上市公司内部控制评价报告不及时。14 家上市公司在 5 月份以后才披露内部控制评价报告，占披露内部控制评价报告上市公司的 0.43%。其中，7 家上市公司在 5 月份披露了内部控制评价报告，5 家上市公司在 6 月份披露了内部控制评价报告，分别有 1 家上市公司在 8 月份和 9 月份才披露内部控制评价报告。

(3) 内部控制评价报告的格式不规范。98.04% 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，87.48% 的未纳入实施范围的上市公司能够按照文件的要求披露内部控制评价报告，虽比上年有所提升，但是仍然存在不规范的问题，主要表现为：无收件人、无纳入评价范围单位的资产总额、无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等。

## 2. 内部控制评价报告内容方面的问题

(1) 部分上市公司披露内部控制评价报告后又进行了修订。例如，富控互动（600634）、日出东方（603366）均发布了修订版的内部控制评价报告。

(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。山东地矿（000409）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，“根据公司财务报告内部控制重大缺陷的认定情况，于内部控制评价报告基准日，由于存在财务报告内部控制重大缺陷，董事会认为，公司未能按照企业内部控制规范体系和相关规定的要求在所有重大方面保持有效的财务报告内部控制。”而在第三部分的“内部控制缺陷认定及整改情况”中披露“经过上述整改，于内部控制评价报告基准日，公司未发现未完成整改的财务报告内部控制重大缺陷、重要缺陷。”尤夫股份（002427）在内部控制评价报告的第五部分“内部控制缺陷认定及其整改情况”中指出其 6 个缺陷均属于非财务报告重大缺陷，但是第七部分“内部控制评价结论”却指出上述 6 个缺陷有 4 个属于财务报告重大缺陷，2 个属于非财务报告重大缺陷。盛运环保（300090）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，“根据公司非财务报告内部控制重大缺陷认定情况，于内部控制评价报告基准日，公司存在非财务报告内部控制重要缺陷”，意味着公司只存在非财务报告内部控制重要缺陷，不存在非财务报告内部控制重大

缺陷，但是接着却披露“董事会认为，公司未能按照企业内部控制规范体系和相关规定的要求在所有重大方面保持有效的非财务报告内部控制。”\*ST 大控（600747）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，“根据公司非财务报告内部控制重大缺陷认定情况，于内部控制评价报告基准日，公司发现 4 个非财务报告内部控制重大缺陷。”但是在第三部分“内部控制评价工作情况”中披露，“根据上述非财务报告内部控制缺陷的认定标准，报告期内公司发现非财务报告内部控制重大缺陷，数量 3 个”，“经过上述整改，于内部控制评价报告基准日，发现未完成整改的非财务报告内部控制重大缺陷数量为 1 个”。鸿达兴业（002002）、\*ST 墨龙（002490）、东富龙（300171）的年报和内部控制评价报告中披露的评价范围占比不一致。

**（3）部分上市公司披露的内部控制报告不真实。**部分上市公司内部控制评价报告不真实，未能充分披露存在的缺陷。例如，长生生物（002680）的内部控制评价报告披露其财务报告内部控制和非财务报告内部控制均有效，但是实际却发现其存在生产记录造假等严重违反《药品生产质量管理规范》的行为。

**（4）内部控制缺陷认定标准不够详细。**如表 20 所示，2017 年，虽然绝大多数上市公司能够区分定量和定性，重大、重要和一般制定内部控制缺陷认定标准，但内部控制缺陷定性认定标准不够详细。2017 年，财务报告和非财务报告定性认定标准中仅重大缺陷认定标准详细或重大、重要和一般均不详细的上市公司比例分别达到了 21.11% 和 39.20%。这些上市公司内部控制缺陷定性标准仅是直接引用《企业内部控制评价指引》和《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》中内部控制缺陷定性标准定义，并未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 20 2017 年上市公司内部控制缺陷认定标准披露情况

分类		区分定量和定性	定量认定标准	定性认定标准				
			区分重大、重要和一般	区分重大、重要和一般	重大、重要和一般详细	重大、重要详细	重大详细	不详细
财务报告	数量	3190	3168	3058	272	2288	477	208
	占比	98.31%	97.63%	94.24%	8.38%	70.51%	14.70%	6.41%
非财务报告	数量	3157	3129	2956	968	1005	654	618
	占比	97.29%	96.43%	91.09%	29.83%	30.97%	20.15%	19.04%

(5) 内部控制缺陷认定标准详细程度存在差异。从上述表中可以看出，2017 年，财务报告和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比例，在金融行业上市公司的占比分别为 16% 和 13.33%，非财务报告定性认定标准不详细程度低于全部上市公司 5.70%，但财务报告定性认定标准不详细程度高于全部上市公司 9.62%；在重污染行业上市公司的占比分别为 13.36% 和 23.91%，非财务报告定性认定标准不详细程度高于全部上市公司 4.95%，而财务报告定性认定标准不详细程度高于全部上市公司 6.95%。说明不同行业内部控制缺陷认定标准的详细程度存在差异。

(6) 重大及重要缺陷的整改不力，部分上市公司的缺陷没有得到有效整改。在披露存在重大和重要内部控制缺陷的上市公司中，只有 26.56% 的上市公司所披露的内部控制重大和重要缺陷全部整改完毕，并有 7 家上市公司自 2014 年起连续四年披露存在重大或重要缺陷，12 家上市公司自 2015 年起连续三年披露存在重大或重要缺陷。大多数公司每年披露的缺陷并不相同，但是部分公司存在某一个缺陷长时间内一直未得到解决的问题。例如，ST 生化（000403）连续三年披露其存在使用个人账户管理公司现金的缺陷；海南海药（000566）连续三年披露其存在个别客户销售授信控制制度及到期催收制度执行不严格的缺陷；亚星化学（600319）连续两年披露其因环保问题被处罚；山东金泰（600385）连续四年披露其存在未能及时给员工发放工资和缴纳社保的缺陷。

## （二）内部控制审计报告披露存在的问题

1. 审计费用披露不规范，审计收费走低。在纳入实施范围且进行内部控制

审计的 1696 家上市公司中,有 12.32% 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,也存在着披露极其不规范的情况,已失去信息可比性与相关性。例如,有 6 家上市公司披露的内部控制审计费用为 0 元; 2 家上市公司以费用区间的形式披露内部控制审计费用,如表述为“内部控制审计费用不超过 18 万元”; 有 1 家上市公司因 IPO 年度豁免,却仍在年报中披露内部控制审计费用为 74 万元。不规范地披露内部控制审计费用或不单独披露内部控制审计费用,上市公司利益相关者将无法全面了解上市公司的审计业务提供情况和内部控制审计成本。

全部上市公司中,内部控制审计费用占全部审计费用的最小值仅为 0.026,在一定程度上说明,内部控制审计收费较低。另外,从近年内部控制审计费用情况来看,2017 年、2016 年、2015 年、2014 年内部控制审计收费最低值顺次为 3.5 万元,3 万元、3 万元和 5 万元。根据现有数据,内部控制审计收费有逐年持续走低的疑虑,说明仍然存在内部控制审计低价竞争的现象。部分会计师事务所的内部控制审计业务收费过低,可能影响内部控制审计业务程序执行的充分性和适当性。

## 2. 内部控制审计报告披露方面的问题

(1) 内部控制评价结论与内部控制审计结论一致性存疑。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内部控制审计意见的上市公司有 6 家,公司内部控制自评有效而被审计师出具非财报重大缺陷无保留内部控制审计意见的上市公司有 5 家,公司内部控制自评有效而被审计师出具非财报重要缺陷无保留内部控制审计意见的上市公司有 1 家,公司内部控制自评有效而被审计师出具带强调事项段无保留内部控制审计意见的上市公司有 49 家,公司内部控制自评有效而被审计师出具无法表示内部控制审计意见的上市公司有 1 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否定内部控制审计意见的上市公司有 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控制审计意见的上市公司有 1 家,公司内部控制自评有效而被审计师出具带强调事项段无保留内部控制审计意见的上市公司有 4 家,公司内部控制自评有效而被审计师出具无法表示内部控制审计意见的上市公司有 1

家,公司内部控制自评有效而被审计师出保留意见内部控制审计意见的上市公司有1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在内部控制自评工作中不够规范、严谨。

**(2) 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:一是存在年报中提示已披露内部控制审计报告,在公开渠道无法找到的情况;二是存在上市公司年报中披露的内部控制审计报告披露时间,与其在巨潮资讯网的实际披露时间不一致;三是部分公司存在年报标识错误,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”;四是部分公司年报中披露未聘请内部控制审计会计师事务所,但披露了内部控制审计报告;五是部分上市公司缺少注册会计师签名。

**(3) 内部控制审计质量有待提高。**主要表现为如下情形:一是《企业内部控制审计指引》中没有保留意见这种内部控制审计意见类型,有1家会计师事务所为其客户出具了保留意见。二是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重大事项,未描述该重大事项产生的原因以及影响程度。

### 三、有关建议

#### (一) 政府层面

**1. 加强对内部控制制度执行情况检查的力度。**对于内部控制的执行情况,相关部门要加大检查力度。在检查时要针对不同的行业选择不同的切入点,对于内控不健全、有内控制度但执行不力的公司,要加大处罚力度。

**2. 密切关注、跟踪内部控制审计实施效果,进行统一规范。**有关部门应该对内部控制审计的实施效果进行密切追踪,根据实施效果及时发布指南,提供具体指导。同时制定统一的规范,统一内部控制审计意见类型与不同意见涉及的披露范围,细化内部控制审计标准,使企业内审人员和事务所审计人员形成统一认识,以提高内部控制审计信息的可靠性与相关性。并注重规范和提高注册会计师的执业行为和能力。



**3. 增强独立性，加强对内部控制审计机构的监管和问责。**一方面应加强对上市公司内部控制审计的监督检查，重点关注内部控制的审计过程、审计质量、审计报告披露格式、审计意见类型决策及对应说明段、事项段等内容；另一方面，应强化信息披露规则的约束力，督促上市公司主动单独披露内部控制审计费用，通过审计费用的信息公开化，推动内部控制审计收费的合理化，增强审计师的独立性。

**4. 加快出台金融类上市公司内部控制审计指南。**除 IPO 豁免和重大资产重组豁免外，全部金融类上市公司已实施内部控制审计，并出具内部控制评价报告。但由于金融行业的高风险性和特殊性，有关部门应针对其特点加快出台金融类行业的内部控制审计指南，规范具体操作流程，构建统一的内部控制审计应用框架。

## **（二）企业层面**

**1. 提高对内部控制评价工作的重视程度，并切实加强缺陷的整改落实。**企业应该加大以内部控制为核心的企业文化建设，使企业的所有员工充分认识开展内部控制评价对于完善内部控制、降低企业风险的重要意义，推动内部控制功效的发挥。对于发现的重大、重要内部控制缺陷，企业应当提高重视程度、及时加以整改，并对整改后的控制措施实施严格的测试，保障内部控制在企业内部的持续有效。

**2. 强化审计委员会的内控监督责任。**审计委员会监督是公司内部控制制度体系的重要组成部分。健全的审计委员会监督，可以在一定程度上保障上市公司有效执行内部控制制度。当前，主板上市公司在执行内部控制规范体系中暴露出来的系列问题，与审计委员会监督不严、内部审计不到位等有很大关系，需要明确并强化审计委员会对内部控制的监督职责，推动审计委员会持续完善和强化内控缺陷信息披露机制，提高上市公司内控缺陷披露质量。

**3. 注重内部审计方法、技术和内容研究，培养专业型、研究型人才。**上市公司尤其是金融类、ST 类上市公司，应更加注重对内部审计方法、技术和内容的研究，通过培养专业型人才，进一步提高内部审计质量，及时发现内部控制缺陷

并整改，力求内部控制评价报告准确反映公司内部控制实际情况，避免内部控制评价报告结论与内部控制审计报告结论不一致现象出现。

**4.加快内部审计信息化系统的建设，充分利用大数据、云计算。**上市公司应充分利用信息技术，构建内部审计信息化系统，利用大数据、云计算等分析查找内部控制薄弱环节，为内部控制审计提供更为简便、有用的资源。

### **(三) 中介机构**

**1.维持合理的内控审计收费水平，主动拒绝低价竞争。**内部控制审计市场的健康发展取决于市场参与主体的共同努力。会计师事务所应加强自律，避免短视行为，消除通过无原则地降低收费来招揽客户。

**2. 增强专业胜任能力，提高执业过程中应有关注程度。**会计师事务所等中介机构应加强内部员工的培训工作，组建专业化团队，增强执业人员的专业胜任能力。执业人员在开展内部控制审计业务时，应严格遵循《企业内部控制审计指引》等执业准则，获取和评价审计证据过程中，应秉承职业怀疑谨慎态度，避免在缺乏足够证据支持的情况下出具与企业内部控制建设和运行情况不符的审计报告。