

上市公司 2019 年执行 企业内部控制规范体系情况蓝皮书

上市公司执行企业内控规范专家工作组

2021 年 2 月

阅读须知

本蓝皮书由财政部、证监会组织的上市公司执行企业内控规范专家工作组撰写。本蓝皮书中的信息、见解、观点和结论不代表财政部、证监会、专家工作组成员所在单位或其他单位的立场。本蓝皮书中的信息或所表达的意见不构成对投资的建议。财政部、证监会和专家工作组不对因使用蓝皮书中信息而引发或可能引发的损失承担责任。

如引用本蓝皮书，需注明资料来源，且不得对本蓝皮书进行有悖原意的引用、删节和修改。如翻译本蓝皮书，需在注明资料来源的同时增加下述免责声明：“本译本不是财政部、证监会或专家工作组的成果，不视为官方译本。财政部、证监会和专家工作组对译文的内容或错误不承担责任”。

目 录

一、前言.....	1
二、上市公司执行企业内部控制规范体系总体情况分析.....	3
三、纳入强制实施范围上市公司执行企业内部控制规范体系情况分析	25
四、国有控股上市公司执行内部控制规范体系情况分析.....	29
五、ST 类上市公司执行内部控制规范体系情况分析.....	32
六、行业类上市公司执行企业内部控制规范体系情况分析.....	36
七、上市公司执行内部控制规范体系存在的主要问题.....	46
八、有关建议.....	52

一、前言

根据财政部、证监会、审计署、原银监会、原保监会联合印发的《关于印发企业内部控制配套指引的通知》（财会〔2010〕11号）规定，自2012年1月1日起在上海证券交易所、深圳证券交易所主板上市公司实施《企业内部控制基本规范》（财会〔2008〕7号）和《企业内部控制配套指引》（财会〔2010〕11号）（以下简称企业内部控制规范体系）；在此基础上，择机在中小板和创业板上市公司施行。为保证实施效果，财政部、证监会印发《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），决定在主板上市公司分类分批推进实施企业内部控制规范体系。

同时，财政部、证监会、审计署、原银监会、原保监会等五部委及上海、深圳证券交易所也相继对上市公司内部控制的披露提出相关具体要求。

对于沪市和深市主板上市公司，《关于印发企业内部控制配套指引的通知》要求：“执行《企业内部控制基本规范》及企业内部控制配套指引的上市公司和非上市大中型企业，应当对内部控制的有效性进行自我评价，披露年度自我评价报告，同时应当聘请会计师事务所对财务报告内部控制的有效性进行审计并出具审计报告。”

对于深市中小板上市公司，深圳证券交易所2015年2月发布《深圳证券交易所中小企业板上市公司规范运作指引（2015年修订）》，要求中小板公司在披露年度报告的同时，在中国证监会指定网站上披露内部控制自我评价报告和内部控制审计报告或者内部控制鉴证报告（如有）¹。

对于沪市科创板上市公司，上海证券交易所2019年7月发布《科创板上市公司信息披露工作备忘录第七号——年度报告相关事项》，要求“上市公司应当

¹ 指引要求深市中小板上市公司在聘请会计师事务所进行年度审计的同时，应当至少每两年要求会计师事务所对内部控制设计与运行的有效性进行一次审计或者鉴证，出具内部控制审计报告或者鉴证报告。内部控制鉴证报告是注册会计师按照《中国注册会计师其他鉴证业务准则第3101号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》并参照《内部控制审核指导意见》（会协〔2002〕41号）的规定，对上市公司管理当局对截至资产负债表日时点与财务报表相关的内部控制有效性的认定进行审核，并发表审核意见所出具的报告。蓝皮书中对深市中小板上市公司的内部控制审计报告披露情况的分析也包含内部控制鉴证报告。

在披露年度报告的同时，披露董事会对公司内部控制的自我评价报告以及注册会计师出具的财务报告内部控制审计报告。”

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，财政部与证监会组织上市公司内部控制咨询专家，在深圳市迪博企业风险管理技术有限公司和山东财经大学的技术支持下，组成“上市公司执行企业内控规范专家工作组”，对上市公司公开披露的 2019 年年度内部控制评价报告、内部控制审计报告和年度报告等公开资料进行分析研究，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，形成了《上市公司 2019 年执行企业内部控制规范体系情况蓝皮书》（以下简称“蓝皮书”）。

蓝皮书对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，并进一步分四个视角对不同类型、不同层面的上市公司执行情况进行了具体分析：

视角一为纳入强制实施范围的上市公司²。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》，主板上市公司自 2014 年起实施企业内部控制规范体系。

视角二为国有控股上市公司。

视角三为 ST 类上市公司。ST 类上市公司的内部控制制度、经营能力通常较弱，值得重点关注。

视角四为部分行业类上市公司。蓝皮书选取了金融行业、医药制造行业、互联网行业、重污染行业以及高危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横向比较分析。选取金融行业和重污染行业是为了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的决策部署；选取高危行业是为了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；选取医药制造行业和互联网行业是由于这两个行业是我国经济创新驱动的新增长点，其内部控制情况值得关注。

² 强制实施范围包括按要求实施企业内部控制规范体系的沪市和深市主板上市公司，不包括深市中小板、创业板上市公司和沪市科创板上市公司。

二、上市公司执行企业内部控制规范体系总体情况分析

（一）样本选取与数据来源

2020年，为统筹做好疫情防控和上市公司年度报告审计与披露等工作，根据中国证监会《关于做好当前上市公司等年度报告审计与披露工作有关事项的公告》及沪深交易所《关于支持上市公司做好2019年年度报告审计与披露工作的通知》等相关规定，部分确受疫情影响严重的公司，可以延迟披露年度报告，原则上不晚于6月30日。截至2020年6月30日，共有3794家沪深A股上市公司披露了2019年年度报告，其中沪市主板上市公司1499家，深市主板上市公司459家，深市中小板上市公司947家，深市创业板上市公司797家，沪市科创板上市公司92家；5家上市公司未披露2019年年度报告。

蓝皮书选取了2020年6月30日前披露年度报告的全部3794家沪深A股上市公司为样本，样本数据均来源于上市公司公开披露的2019年年度报告、内部控制评价报告和内部控制审计报告。蓝皮书所有数据由深圳市迪博企业风险管理技术有限公司负责收集和整理。

（二）内部控制评价情况分析

1. 内部控制评价报告披露情况

内部控制评价报告是指上市公司根据《企业内部控制基本规范》、应用指引、评价指引及其上市地的信息披露要求，由上市公司董事会或类似权力机构对内部控制的有效性进行全面评价、形成评价结论后所出具的报告。内部控制评价报告分别对内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督等要素进行设计，对内部控制评价过程、内部控制缺陷认定及整改情况、内部控制有效性的结论等内容作出披露。

如表2-1所示，3642家上市公司单独披露了2019年度内部控制评价报告，总体披露比例为95.99%。其中，深市主板和深市中小板上市公司内部控制评价报告的披露比例均为100.00%，深市创业板上市公司的披露比例为99.87%，沪市主板上市公司的披露比例为92.80%，沪市科创板有53.26%的公司披露了内部控制评价报告。

表 2-1 2019 年上市公司内部控制评价报告总体披露情况

上市板块	披露内部控制评价报告		未披露内部控制评价报告		上市公司数量
	数量	占比	数量	占比	
沪市主板	1 391	92.80%	108	7.20%	1 499
深市主板	459	100.00%	0	0.00%	459
深市中小板	947	100.00%	0	0.00%	947
深市创业板	796	99.87%	1	0.13%	797
沪市科创板	49	53.26%	43	46.74%	92
合计	3 642	95.99%	152	4.01%	3 794

数据来源：迪博数据资讯（www.dibdata.cn），下同。

如表 2-2 所示，共有 152 家上市公司未单独披露 2019 年度内部控制评价报告。其中，74 家因首年上市豁免披露，5 家因重大资产重组、破产重整豁免披露，73 家在年报中提示已披露内部控制评价报告，但 2020 年 6 月 30 日在中国证监会指定网站上无法查询到相关信息。进一步分析这 73 家上市公司，1 家沪市主板公司于 2020 年 6 月 30 日前在其公司网站上披露了内部控制评价报告而未在指定网站披露，3 家沪市主板公司于 2020 年 6 月 30 日后在指定网站上披露了内部控制评价报告，其余 69 家（沪市主板公司 68 家，深市创业板公司 1 家）截至 2020 年 7 月 31 日仍未单独披露内部控制评价报告。

表 2-2 2019 年上市公司未单独披露内部控制评价报告原因说明

上市板块	因首年上市豁免披露		因重大资产重组、破产重整豁免披露		年报提示已披露，但指定网站上未找到		未单独披露内部控制评价报告公司小计		上市公司数量
	数量	占比	数量	占比	数量	占比	数量	占比	
沪市主板	31	2.07%	5	0.33%	72	4.80%	108	7.20%	1 499
深市主板	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	459
深市中小板	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	947
深市创业板	0	0.00%	0	0.00%	1	0.13%	1	0.13%	797
沪市科创板	43	46.74%	0	0.00%	0	0.00%	43	46.74%	92
合计	74	1.95%	5	0.13%	73	1.92%	152	4.01%	3 794

如图 2-1 所示，自 2007 年以来，上市公司内部控制评价报告披露比例呈逐年上升趋势，自 2013 年起逐步趋于稳定。披露比例的变化与财政部、证监会印发的《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》中的相关规定一致。该通知要求：1) 中央和地方国有控股上市公司，应自披露 2012 年公司年报起披露内部控制评价报告；2) 符合特定条件的非国有控股主板上市公司，应自披露 2013 年公司年报起披露内部控制评价报告；3) 其他主板上市公司，应自披露 2014 年公司年报起披露内部控制评价报告。

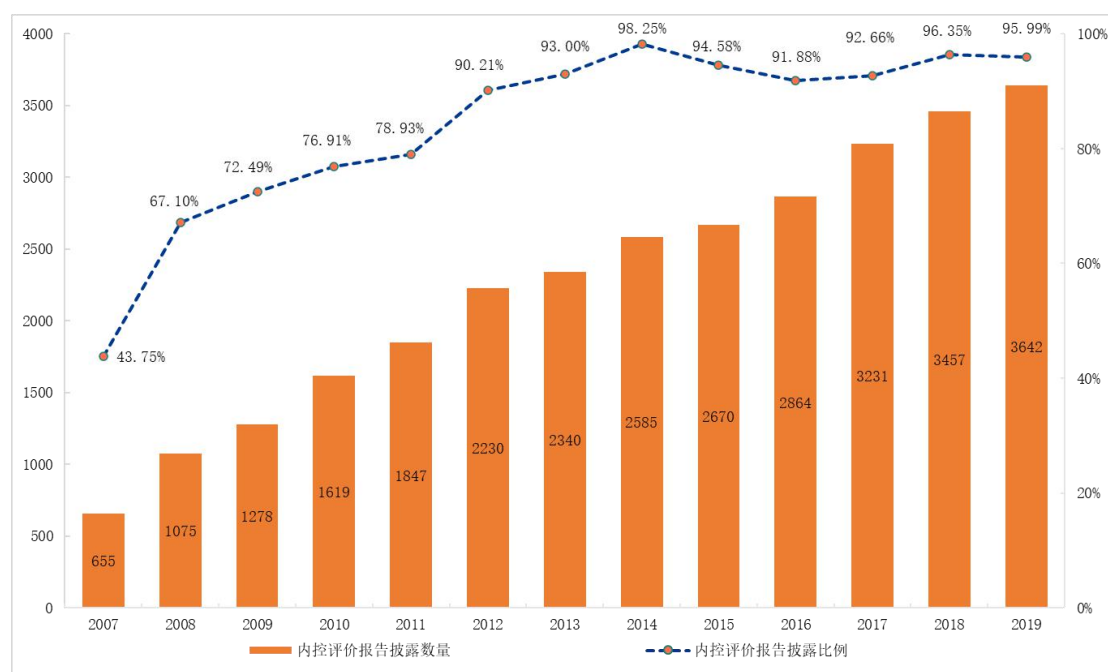


图 2-1 2007-2019 年上市公司内部控制评价报告披露数量及占比情况

如表 2-3 所示，2013-2019 年深市中小板、创业板上市公司内部控制评价报告披露比例均在 99% 以上，高于沪深主板上市公司。

表 2-3 2013-2019 年各板块上市公司内部控制评价报告披露比例情况

上市板块	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年
沪市主板	82.32%	96.12%	86.44%	79.87%	81.46%	91.34%	92.80%
深市主板	98.72%	98.93%	98.93%	98.71%	100.00%	99.78%	100.00%
深市中小板	100.00%	99.73%	99.74%	99.88%	99.89%	99.89%	100.00%
深市创业板	99.47%	100.00%	100.00%	99.83%	100.00%	99.60%	99.87%
沪市科创板	-	-	-	-	-	-	53.26%

2. 内部控制评价结论情况

内部控制评价结论分为：1) 整体有效；2) 财务报告内部控制有效，非财务报告内部控制无效；3) 财务报告内部控制无效，非财务报告内部控制有效；4) 整体无效。

在 3 642 家披露了 2019 年度内部控制评价报告的上市公司中，3 513 家上市公司内部控制评价结论为整体有效，占比为 96.46%；129 家内部控制评价结论为非整体有效，占比为 3.54%。如表 2-4 所示，内部控制评价结论为非整体有效的上市公司中：36 家为整体无效；21 家为财务报告内部控制有效、非财务报告内部控制无效；72 家为财务报告内部控制无效、非财务报告内部控制有效。其中，深市主板公司内部控制非整体有效的占比最高，为 5.01%，其次分别为深市中小板（4.86%）、沪市主板（3.16%）和深市创业板（2.01%），沪市科创板上市公司内部控制评价结论均为整体有效。

表 2-4 2019 年内部控制评价结论非整体有效情况

上市板块	财务报告内部控制有效，非财务报告内部控制无效		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		非整体有效小计		披露内部控制评价报告公司数量
	数量	占比	数量	占比	数量	占比	数量	占比	
沪市主板	4	0.29%	28	2.01%	12	0.86%	44	3.16%	1 391
深市主板	7	1.53%	13	2.83%	3	0.65%	23	5.01%	459
深市中小板	4	0.42%	26	2.75%	16	1.69%	46	4.86%	947
深市创业板	6	0.75%	5	0.63%	5	0.63%	16	2.01%	796
沪市科创板	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	49
总计	21	0.58%	72	1.98%	36	0.99%	129	3.54%	3 642

如图 2-2 所示，自 2007 年以来，披露内部控制评价结论为非整体有效的上市公司数量及比例均呈逐年上升趋势，自 2013 年起尤为明显，2019 年披露内部控制评价结论为非整体有效的上市公司数量及比例最高。

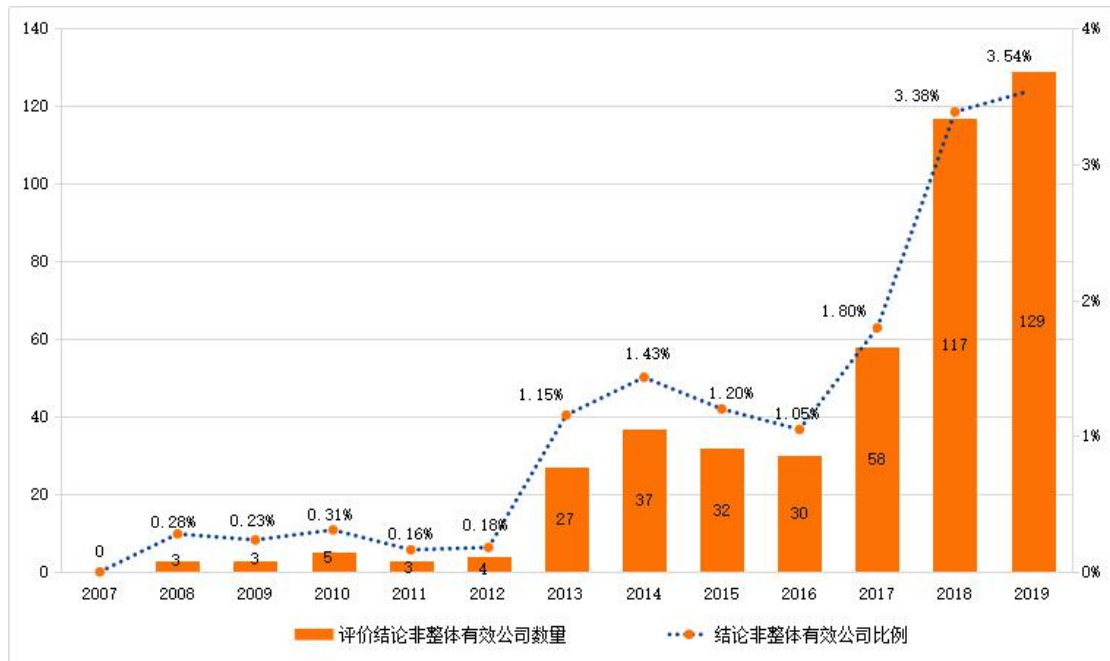


图 2-2 2007-2019 年上市公司内部控制评价结论非整体有效数量及占比情况

分上市板块来看，如表 2-5 所示，2013-2019 年各板块披露内部控制评价结论为非整体有效的上市公司比例越来越高，其中深市主板上市公司披露内部控制评价结论为非整体有效的比例显著高于其他板块。

表 2-5 2013-2019 年各板块上市公司内部控制评价结论非整体有效比例

上市板块	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年
沪市主板	1.66%	1.87%	0.97%	1.44%	1.66%	3.31%	3.16%
深市主板	1.52%	1.94%	2.16%	1.74%	3.04%	3.69%	5.01%
深市中小板	0.70%	1.22%	1.15%	0.84%	1.87%	4.64%	4.86%
深市创业板	0.53%	0.24%	0.80%	0.17%	1.11%	1.75%	2.01%
沪市科创板	-	-	-	-	-	-	0.00%

3. 内部控制缺陷认定标准情况

内部控制缺陷认定标准是指上市公司根据《企业内部控制基本规范》、应用指引、评价指引等有关规定，结合公司规模、行业特点、内部控制环境等因素，按照对实现财务报告内部控制目标和其他内部控制目标的影响，从定性和定量两方面考虑，分别判断是否属于重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷的一套认定标准。内部控制缺陷认定标准由上市公司区分财务报告内部控制缺陷和非财务报告内部控制缺陷分别确定。

如表 2-6 所示，在 3 642 家披露了 2019 年度内部控制评价报告的上市公司中，有 3 619 家上市公司披露了内部控制缺陷认定标准，占比为 99.37%。其中，3 613 家分别披露了财务报告和非财务报告内部控制缺陷的定量及定性认定标准，占比为 99.20%。分上市板块看，沪市主板和沪市科创板上市公司在内部控制评价报告中披露了财务报告、非财务报告内部控制缺陷的定量和定性认定标准的比例略高于其他板块。

表 2-6 2019 年上市公司内部控制缺陷认定标准披露情况

上市板块	区分财务报告、非财务报告定量及定性缺陷认定标准		未区分财务报告、非财务报告定量及定性缺陷认定标准		未披露缺陷认定标准		合计	
	数量	占比	数量	占比	数量	占比	数量	占比
沪市主板	1 386	99.64%	0	0.00%	5	0.36%	1 391	100%
深市主板	455	99.13%	3	0.65%	1	0.22%	459	100%
深市中小板	940	99.26%	2	0.21%	5	0.53%	947	100%
深市创业板	783	98.37%	1	0.13%	12	1.51%	796	100%
沪市科创板	49	100.00%	0	0.00%	0	0.00%	49	100%
总计	3 613	99.20%	6	0.16%	23	0.63%	3 642	100%

如图 2-3 所示，自 2013 年以来，披露财务报告和非财务报告内部控制缺陷定量及定性认定标准的上市公司比例逐年上升，并从 2015 年起维持在 95% 以上。

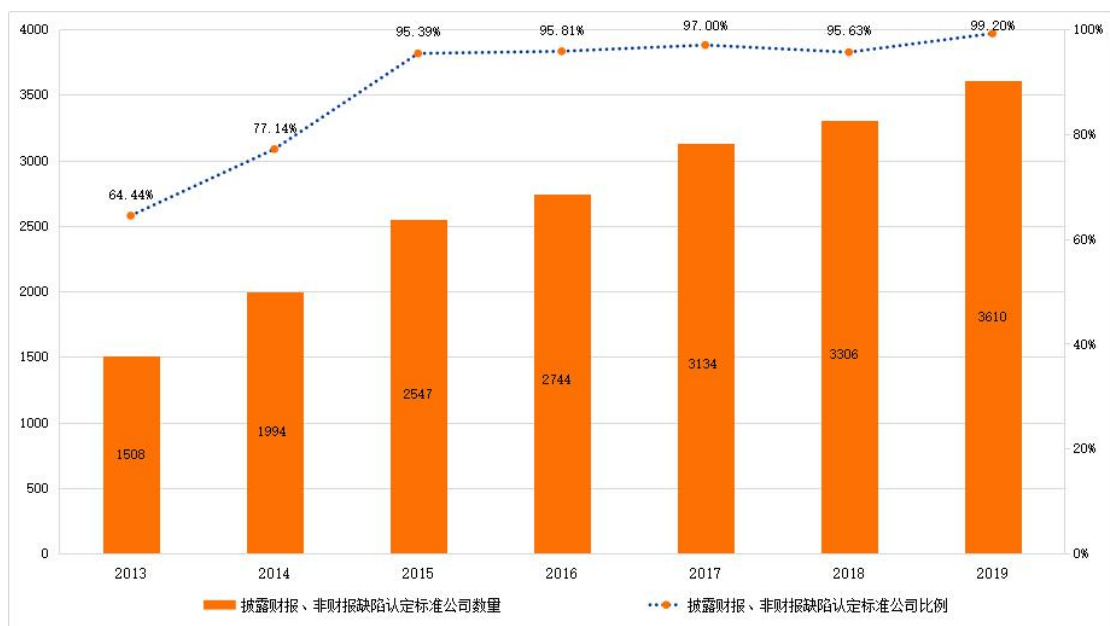


图 2-3 2013-2019 年披露区分财务报告、非财务报告缺陷认定标准公司数量及占比情况

分上市板块来看，如表 2-7 所示，2013-2019 年各板块披露区分财务报告、非财务报告内部控制缺陷定量及定性认定标准的上市公司比例逐年上升，其中沪市主板上市公司内部控制缺陷认定标准披露比例高于其他板块上市公司。

表 2-7 2013-2019 年各板块上市公司披露区分财务报告、非财务报告缺陷认定标准情况

上市板块	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年
沪市主板	84.53%	91.92%	97.64%	98.35%	98.07%	96.46%	99.64%
深市主板	75.32%	84.23%	95.67%	94.99%	95.01%	90.24%	99.13%
深市中小板	53.27%	72.09%	96.15%	96.15%	97.14%	96.11%	99.26%
深市创业板	30.77%	44.15%	89.74%	91.85%	95.97%	95.82%	98.37%
沪市科创板	-	-	-	-	-	-	100%

4. 内部控制评价缺陷数量和内容

内部控制缺陷是指上市公司内部控制的设计或运行无法合理保证内部控制目标的实现。内部控制缺陷按其成因分为设计缺陷和运行缺陷，按其影响程度分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。

如表 2-8 所示，在 3 642 家披露了 2019 年度内部控制评价报告的上市公司中，510 家上市公司披露其存在内部控制缺陷，占比 14.00%。其中 139 家披露存在内部控制重大缺陷，38 家披露存在内部控制重要缺陷，360 家披露存在内部控制一般缺陷。510 家上市公司共披露了 4 291 项内部控制缺陷，其中重大缺陷 325 项，重要缺陷 57 项，一般缺陷 3 909 项。

表 2-8 2019 年上市公司内部控制评价缺陷披露情况

缺陷等级	披露存在内部控制缺陷情况		内部控制缺陷数量情况	
	公司数量	公司数量占比	缺陷数量	占缺陷总数的比例
重大缺陷	139	3.82%	325	7.57%
重要缺陷	38	1.04%	57	1.33%
一般缺陷	360	9.88%	3 909	91.10%

缺陷等级	披露存在内部控制缺陷情况		内部控制缺陷数量情况	
	公司数量	公司数量占比	缺陷数量	占缺陷总数的比例
合计 ³	510	14.00%	4 291	100.00%

如图 2-4 所示,披露存在内部控制重大缺陷的上市公司比例呈整体上升趋势,2019 年达到最高值 3.82%,披露存在内部控制重要缺陷的上市公司比例则在 2% 上下波动。

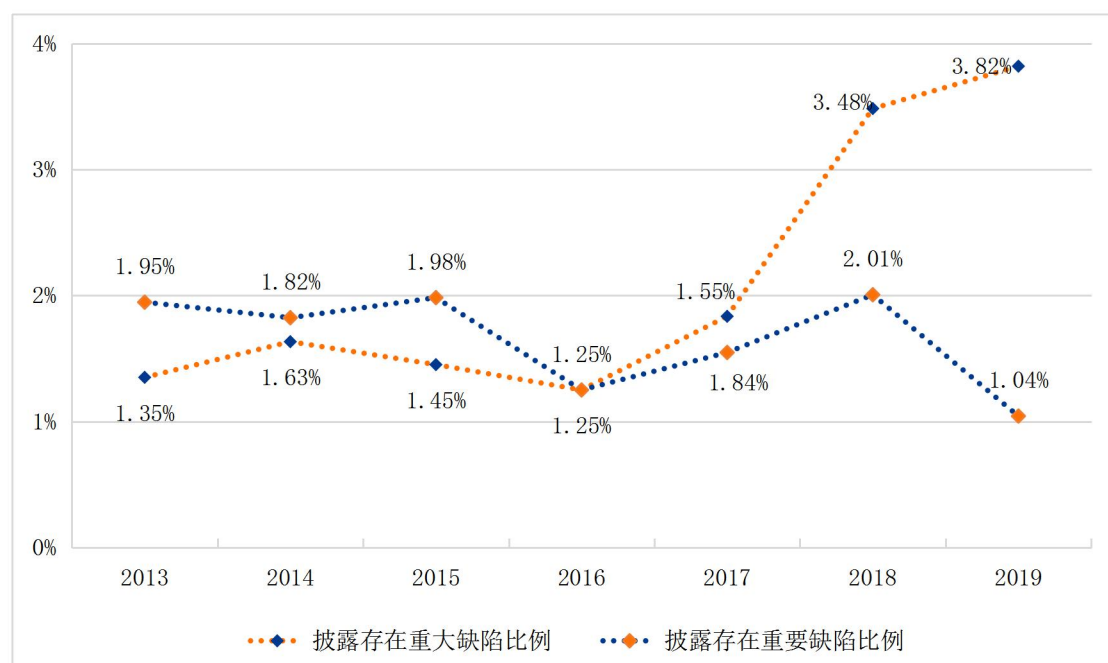


图 2-4 2013-2019 年上市公司披露存在内部控制重大、重要缺陷情况

(1) 财务报告内部控制重大缺陷和重要缺陷。如表 2-9 所示,115 家上市公司在 2019 年度内部控制评价报告中披露了共 225 项财务报告内部控制重大缺陷,12 家上市公司披露了共 16 项财务报告内部控制重要缺陷。自 2013 年开始,披露存在财务报告内部控制重大缺陷的上市公司数量及缺陷数量均呈整体上升趋势,但披露 2019 年财务报告内部控制存在重要缺陷的上市公司数量及缺陷数量较以前年度均有所下降。

³ 因部分公司会披露同时存在内部控制重大、重要或一般缺陷的情形,故披露重大缺陷公司数量+披露重要缺陷公司数量+披露一般缺陷的公司数量会大于等于披露存在内部控制缺陷的公司总数,同样披露财务报告重大(重要)缺陷公司数量+披露非财务报告重大(重要)缺陷公司数量亦大于或等于披露存在重大(重要)缺陷的公司数量。下同。

表 2-9 2013-2019 年财务报告内部控制缺陷披露情况

年份	财务报告内部控制重大缺陷		财务报告内部控制重要缺陷	
	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量
2019	115	225	12	16
2018	90	207	31	39
2017	50	88	24	35
2016	22	38	15	18
2015	25	48	22	30
2014	33	69	15	19
2013	19	36	23	41

如图 2-5 所示,对财务报告内部控制重大、重要缺陷的内容进行进一步分析,可发现 2019 年出现频次最高的前五位财务报告内部控制重大、重要缺陷依次为:资金活动、财务报告、对外担保、关联交易和资产管理。其中,资金活动相关的缺陷主要表现为大额应收款项未能回收,控股股东、实际控制人及其关联方存在非经营性资金占用等;财务报告相关的缺陷主要表现为会计准则应用或会计核算方法使用不恰当,未能及时识别前期重大会计差错,或业绩快报、业绩预告与实际业绩存在重大差异等;对外担保相关的缺陷主要表现为未履行审议程序违规对外担保;关联交易相关的缺陷主要表现为未能有效识别公司的全部关联方以及关联交易、关联交易金额超授权、未履行审议程序及信息披露义务等;资产管理相关的缺陷主要表现为未定期进行资产盘点或资产盘点不到位、未及时完整记录资产出入库信息、未及时编制交付使用财产清单、存货核算不准确等。近五年来,资金活动、财务报告和关联交易一直是上市公司财务报告内部控制缺陷的高发领域,对外担保、资产管理及销售业务领域的缺陷也比较突出。



图 2-5 2015-2019 年上市公司前五大财务报告内部控制重大、重要缺陷领域

(2) 非财务报告内部控制重大缺陷和重要缺陷。如表 2-10 所示，62 家上市公司在 2019 年度内部控制评价报告中披露了共 100 项非财务报告内部控制重大缺陷，30 家上市公司披露了共 41 项非财务报告内部控制重要缺陷。自 2013 年开始，披露存在非财务报告内部控制重大缺陷的上市公司数量及缺陷数量均呈整体上升趋势，但披露 2019 年非财务报告内部控制存在重要缺陷的上市公司数量及缺陷数量较以前年度均有所下降。

表 2-10 2013-2019 年非财务报告内部控制缺陷披露情况

年份	非财务报告内部控制重大缺陷		非财务报告内部控制重要缺陷	
	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量
2019	62	100	30	41
2018	73	96	46	62
2017	30	54	34	48
2016	20	23	29	36
2015	23	27	37	49
2014	17	23	37	58
2013	17	20	35	67

如图 2-6 所示，对非财务报告内部控制重大、重要缺陷内容进行进一步分析，可发现 2019 年出现频次最高的前五位非财务报告内部控制重大、重要缺陷依次

为：资金活动、信息披露、对外担保、组织架构和人力资源管理。其中，资金活动相关的缺陷主要表现为印章管理和使用不规范，存在未书面详细记录印章外借用印事项、未对用印事项严格履行审批程序、私自借出公司公章等情形；信息披露相关的缺陷主要表现为对公司诉讼事件、股权收购、资金占用等重大信息披露不及时、不规范；对外担保相关的缺陷主要表现为未建立严格的对外担保内部控制制度、未按规定履行审批及披露程序等。近五年来，资金活动、信息披露、组织架构等方面一直是上市公司非财务报告内部控制管控的薄弱环节。



图 2-6 2015-2019 年上市公司前五大非财务报告内部控制重大、重要缺陷领域

5. 内部控制缺陷整改情况

如图 2-7 所示，在 2019 年上市公司披露的 382 项内部控制重大、重要缺陷中，26.96%的缺陷在报告发出日之前得到了有效整改。

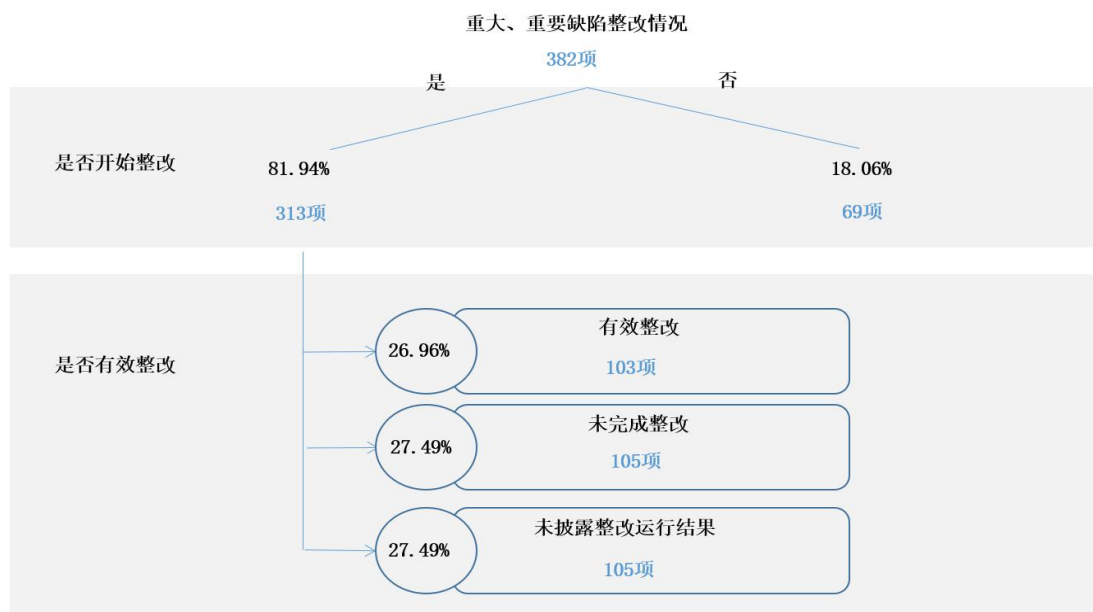


图 2-7 截至报告发出日内部控制重大、重要缺陷整改情况

（三）内部控制审计情况分析

1. 内部控制审计报告披露情况

内部控制审计报告，是指会计师事务所接受委托，按照内部控制审计指引的规定及其上市地的监管要求，对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计并发表审计意见所出具的报告。

如表 2-11 所示，2019 年，2 827 家上市公司披露了内部控制审计报告，占比为 74.51%。其中，沪市主板和深市主板分别有 96.46%（1 446 家）和 98.69%（453 家）的上市公司披露了内部控制审计报告，深市中小板和深市创业板分别有 63.78%（604 家）和 40.03%（319 家）的上市公司披露了内部控制审计报告，沪市科创板有 5.43%（5 家）的上市公司披露了内部控制审计报告。

表 2-11 2019 年上市公司内部控制审计报告总体披露情况

上市板块	披露内部控制审计报告		未披露内部控制审计报告		上市公司数量
	数量	占比	数量	占比	
沪市主板	1 446	96.46%	53	3.54%	1 499
深市主板	453	98.69%	6	1.31%	459
深市中小板	604	63.78%	343	36.22%	947
深市创业板	319	40.03%	478	59.97%	797

上市板块	披露内部控制审计报告		未披露内部控制审计报告		上市公司数量
	数量	占比	数量	占比	
沪市科创板	5	5.43%	87	94.57%	92
合计	2 827	74.51%	967	25.49%	3 794

如表 2-12 所示，共有 967 家上市公司未披露 2019 年度内部控制审计报告。其中，169 家因首年上市豁免披露，6 家因重大资产重组、破产重整豁免披露，40 家在年报中提示已披露内部控制审计报告，但在中国证监会指定网站上未见相关信息。此外，有 752 家上市公司在年报中提示公司未聘请会计师事务所对内部控制有效性进行审计，但未说明具体原因，其中 1 家是深市主板上市公司，剩余 751 家是未被纳入至企业内部控制体系强制实施范围的中小板和创业板上市公司。

表 2-12 2019 年上市公司未披露内部控制审计报告原因说明

上市板块	因首年上市豁免披露		因重大资产重组、破产重整豁免披露		年报提示已披露，但指定网站上未找到		年报提示未披露，且未说明原因		上市公司数量
	数量	占比	数量	占比	数量	占比	数量	占比	
沪市主板	32	2.13%	6	0.40%	15	1.00%	0	0.00%	1 499
深市主板	0	0.00%	0	0.00%	5	1.09%	1	0.22%	459
深市中小板	10	1.06%	0	0.00%	11	1.16%	322	34.00%	947
深市创业板	40	5.02%	0	0.00%	9	1.13%	429	53.83%	797
沪市科创板	87	94.57%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	92
合计	169	4.45%	6	0.16%	40	1.05%	752	19.82%	3 794

如图 2-8 所示，2007-2019 年，上市公司内部控制审计报告的披露比例在 2007 年至 2013 年期间明显增长，随后趋于稳定，维持在 75% 上下。

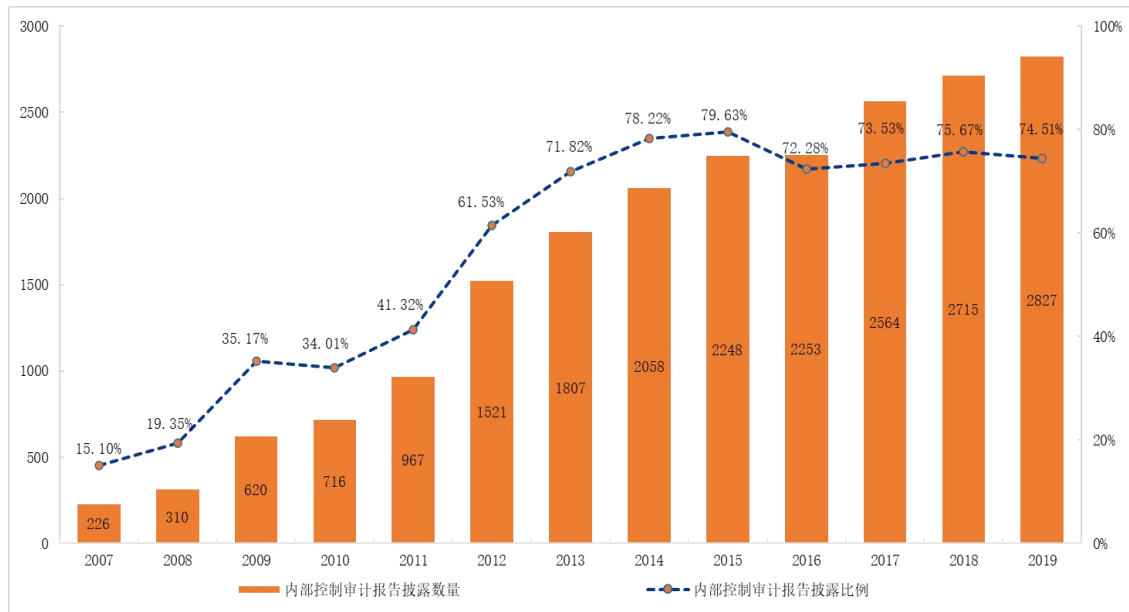


图 2-8 2007-2019 年上市公司内部控制审计报告披露数量及占比情况

如表 2-13 所示，2013-2019 年各板块上市公司内部控制审计报告的披露比例均呈上升趋势，其中沪市主板和深市主板上市公司内部控制审计报告的披露比例远高于深市中小板和创业板。

表 2-13 2013-2019 年各板块上市公司内部控制审计报告披露比例情况

上市板块	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年
沪市主板	78.00%	92.93%	91.64%	85.87%	86.23%	95.74%	96.46%
深市主板	75.21%	97.65%	98.07%	96.99%	98.70%	99.13%	98.69%
深市中小板	68.15%	56.49%	66.11%	56.06%	65.38%	59.12%	63.78%
深市创业板	59.10%	59.67%	57.55%	48.17%	42.82%	42.47%	40.03%
沪市科创板	-	-	-	-	-	-	5.43%

2. 内部控制审计意见情况

内部控制审计意见可以分为：1) 标准无保留意见；2) 带强调事项段的无保留意见；3) 保留意见；4) 无法表示意见；5) 否定意见。

在 2 827 家披露了 2019 年度内部控制审计报告的上市公司中，2 677 家上市公司内部控制审计意见为标准无保留意见，占比 94.69%；150 家内部控制审计意见为非标准无保留意见，占比 5.31%。如表 2-14 所示，内部控制审计意见为非标准无保留意见的上市公司中，47 家为带强调事项段的无保留意见，6 家为保

留意见，4 家为无法表示意见，93 家为否定意见。分上市板块看，深市主板上市公司内部控制审计意见为非标准无保留的比例最高，为 7.51%，其次分别为深市中小板（6.46%）、沪市主板（4.91%）和深市创业板（1.88%），沪市科创板上市公司内部控制审计意见均为标准无保留意见。

表 2-14 2019 年内部控制审计意见为非标准无保留意见情况

上市板块	带强调事项段的无保留意见		保留意见		无法表示意见		否定意见		内部控制审计意见非标情况小计	
	数量	占比	数量	占比	数量	占比	数量	占比	数量	占比
沪市主板	22	1.52%	0	0.00%	3	0.21%	46	3.19%	71	4.91%
深市主板	15	3.32%	0	0.00%	0	0.00%	19	4.20%	34	7.51%
深市中小板	8	1.32%	5	0.83%	1	0.17%	25	4.14%	39	6.46%
深市创业板	2	0.63%	1	0.31%	0	0.00%	3	0.94%	6	1.88%
沪市科创板	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
总计	47	1.66%	6	0.21%	4	0.14%	93	3.29%	150	5.31%

如图 2-9 所示，自 2007 年以来，内部控制审计意见为非标准无保留意见的上市公司比例呈整体上升趋势，2013 年以后，该趋势更为明显。

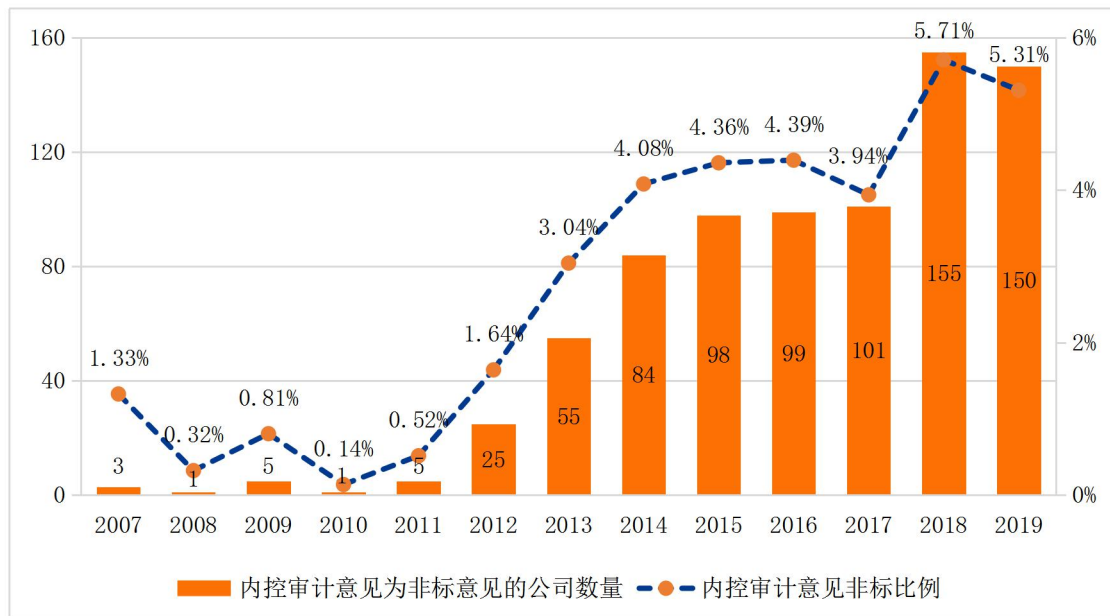


图 2-9 2007-2019 年上市公司内部控制审计意见为非标意见的公司数量及占比情况

如表 2-15 所示，自 2013 年以来，各板块上市公司中内部控制审计意见为非标准无保留意见的比例整体呈上升趋势，其中深市主板上市公司内部控制审计意见为非标意见的比例远高于其他板块，深市中小板内部控制审计意见为非标的比例也在近两年显著上升。

表 2-15 2013-2019 年各板块上市公司内部控制审计意见为非标意见的比例

上市板块	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年
沪市主板	4.45%	5.36%	5.78%	5.74%	4.38%	5.46%	4.92%
深市主板	3.69%	5.25%	5.90%	5.76%	6.15%	8.73%	7.52%
深市中小板	1.43%	2.39%	1.74%	2.36%	3.04%	6.75%	6.46%
深市创业板	0.89%	0.00%	1.75%	0.69%	0.65%	0.63%	1.88%
沪市科创板	-	-	-	-	-	-	0.00%

3. 内部控制审计缺陷情况

2019 年，注册会计师在执行上市公司内部控制审计业务过程中，共识别出内部控制重大缺陷 242 项，涉及上市公司 107 家。

如图 2-10 所示，从内部控制审计识别的缺陷内容来看，2019 年出现频次最高的前五位内部控制重大缺陷依次为：资金活动、对外担保、财务报告、资产管理和组织架构。其中，资金活动相关的缺陷主要表现为未有效实施对外投资跟踪管理，印章使用不规范、用章未经审批、未在登记簿登记等；对外担保相关的缺陷主要表现为未履行审议程序和信息披露义务，未能有效识别被担保方的风险等；财务报告相关的缺陷主要表现为未能正确运用会计准则进行计量，会计核算方法运用不恰当，未能及时识别前期重大会计差错，以及财务报告编制流程未有效执行导致财务信息准确性存在重大疑虑等。从近五年数据来看，资金活动和财务报告是上市公司财务报告内部控制缺陷的高发领域，信息披露、对外担保和组织架构领域的缺陷也比较突出。



图 2-10 2015-2019 年上市公司前五大财务报告内部控制重大、重要缺陷领域

4. 内部控制审计费用情况

如表 2-16 所示，在 2 827 家聘请会计师事务所出具 2019 年度内部控制审计报告的上市公司中，1 733 家上市公司在年报中披露了向会计师事务所支付的内部控制审计费用具体金额，占比为 61.30%。其中，沪市主板上市公司中有 96.75% 的公司披露了内部控制审计费用具体金额，披露比例远高于其他板块上市公司。

表 2-16 2019 年上市公司内部控制审计费用披露情况

上市板块	披露内部控制审计费用具体金额		未披露内部控制 审计费用具体金额		披露内部控制审 计报告公司数量
	数量	占比	数量	占比	
沪市主板	1 399	96.75%	47	3.25%	1 446
深市主板	264	58.28%	189	41.72%	453
深市中小板	61	19.12%	258	80.88%	319
深市创业板	5	0.83%	599	99.17%	604
沪市科创板	4	80.00%	1	20.00%	5
合计	1 733	61.30%	1 094	38.70%	2 827

如表 2-17 所示，披露了 2019 年度内部控制审计费用的 1 733 家上市公司，其披露的内部控制审计费用总额共计 81 580.41 万元，平均每家公司花费的内部控制审计费用为 47.07 万元，内部控制审计费用占审计费用总额的比例为 21.93%。

沪市主板和深市主板上市公司的内部控制审计费用及其占审计费用总额的比例均高于深市中小板和创业板上市公司。

表 2-17 2019 年各板块上市公司内部控制审计费用情况

上市板块	内部控制审计费用（万元）	审计费用总额（万元）	平均内部控制审计费用（万元）	内部控制审计费用占审计费用总额比重	披露内部控制审计费用公司数量
沪市主板	67 720.90	318 996.34	48.41	21.23%	1 399
深市主板	11 139.18	39 765.91	42.19	28.01%	264
深市中小板	2 542.33	12 221.00	41.68	20.80%	61
深市创业板	58.00	446.00	11.60	13.00%	5
沪市科创板	120.00	600.00	30.00	20.00%	4
合计	81 580.41	372 029.25	47.07	21.93%	1 733

如表 2-18 所示，在披露了 2019 年度内部控制审计费用的 1 733 家上市公司中，有 1 711 家为整合审计，22 家为单独审计。进行单独审计的上市公司内部控制审计费用总额为 1 717.98 万元，占审计费用总额的比例为 28.09%，均远高于进行整合审计的上市公司。

表 2-18 2019 年单独审计与整合审计的内部控制审计费用情况

审计方式	内部控制审计费用（万元）	审计费用总额（万元）	平均内部控制审计费用（万元）	内部控制审计费用占审计费用总额比重	披露内部控制审计费用公司数量
单独审计	1 717.98	6 116.50	78.09	28.09%	22
整合审计	79 862.43	365 912.75	46.68	21.83%	1 711
合计	81 580.41	371 029.25	47.07	21.99%	1 733

（四）内部控制信息披露质量分析

1. 内部控制评价结论与内部控制审计意见对比

在同时披露 2019 年度内部控制评价报告和内部控制审计报告的 2 755 家上市公司中，部分上市公司的内部控制评价结论和审计意见存在一定差异。剔除因审计范围豁免导致内部控制审计意见非标的情况，内部控制审计意见为非标意见的公司占比为 4.97%，而内部控制评价结论为非整体有效的比例仅为 3.59%，存

在重大或重要缺陷的公司比例为 3.88%。56 家上市公司内部控制评价结论与内部控制审计意见存在差异，具体情况如表 2-19 所示。

表 2-19 内部控制评价结论与内部控制审计意见差异情况分析

内部控制评价结论	内部控制审计意见	公司数量
内部控制整体有效		
其中：	否定意见	6
	保留意见	4
	无法表示意见	3
	带强调事项段无保留意见	33
财务报告内部控制有效，非财务报告内部控制无效		
其中：	否定意见	4
	带强调事项段无保留意见	4
	标准无保留意见且不存在非财务报告重大缺陷	1
财务报告内部控制无效，非财务报告内部控制有效		
其中：	标准无保留意见	1
	合计	56

2. 内部控制审计意见与财务报告审计意见对比

在披露了 2019 年度内部控制审计报告的 2 827 家上市公司中，有 105 家上市公司的内部控制审计意见与财务报告审计意见存在不一致的情况，具体情况如表 2-20 所示。

表 2-20 内部控制审计意见与财务报表审计意见差异情况分析

内部控制审计意见	财务报表审计意见	公司数量
标准无保留意见		
其中：	保留意见	12
	带强调事项段的无保留意见	51
否定意见		
其中：	标准无保留意见	5

内部控制审计意见	财务报表审计意见	公司数量
	带强调事项段的无保留意见	8
保留意见	带强调事项段的无保留意见	1
带强调事项段的无保留意见		
其中：	保留意见	9
	无法表示意见	1
	标准无保留意见	18
合计		105

3. 内部控制信息披露与年报信息披露情况对比

根据《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式（2017年修订）》规定，上市公司需在“年度报告—公司治理”中披露内部控制相关信息。对比上市公司2019年年报中披露的内部控制相关信息和内部控制评价报告披露的信息，有以下三方面差异：

(1) 内部控制报告披露情况对比

在内部控制评价报告披露方面，有97.63%（3704家）的上市公司在其年报中提示公司已披露了2019年内部控制评价报告，但实际有95.99%（3642家）的公司通过公开渠道披露了内部控制评价报告，二者差异为：73家在年报上提示已披露但在公开网站上未见相关信息；13家在年报中提示未披露内部控制评价报告，但实际已在公开网站上披露相关信息。具体情况如表2-21所示。

表 2-21 年报提示内部控制评价报告披露情况与实际披露情况对比

报告类型	年报提示披露情况	实际披露情况	公司数量
内部控制评价报告			
其中：	年报提示已披露	实际未披露	73
	年报提示未披露	实际已披露	13
	年报提示已披露	实际已披露	3 629
	年报提示未披露	实际未披露	79
合计			3 794

在内部控制审计报告披露方面，有 74.64%（2 832 家）的上市公司在其年报中提示披露了内部控制审计报告，但实际有 74.51%（2 827 家）的上市公司通过公开渠道披露了内部控制审计相关报告。二者差异为：47 家⁴在年报上提示已披露但在公开网站上未见相关信息；42 家在年报中提示未披露内部控制审计报告，但实际已在公开网站上披露相关信息。具体情况如表 2-22 所示。

表 2-22 年报提示内部控制审计报告披露情况与实际披露情况对比

报告类型	年报提示披露情况	实际披露情况	公司数量
内部控制审计报告			
其中：	年报提示已披露	实际未披露	47
	年报提示未披露	实际已披露	42
	年报提示已披露	实际已披露	2 785
	年报提示未披露	实际未披露	920
合计			3 794

（2）内部控制重大缺陷披露情况对比

关于内部控制重大缺陷的披露情况，共有 39 家上市公司其内部控制评价报告中关于重大缺陷认定情况与年报披露情况存在差异。其中 35 家上市公司在内部控制评价报告中披露存在重大缺陷，但年报中提示不存在重大缺陷；3 家上市公司在年报中披露存在重大缺陷，但在指定网站未见其内部控制评价报告；1 家上市公司在年报中提示存在重大缺陷，但其在内部控制评价报告中则未披露重大缺陷。具体情况如表 2-23 所示。

表 2-23 年报内部控制重大缺陷披露与内部控制评价报告披露情况对比

项目	内部控制评价报告披露情况	年报披露情况	公司数量
内部控制重大缺陷			
其中：	不存在重大缺陷	存在重大缺陷	1
	存在重大缺陷	不存在重大缺陷	35
	未披露内部控制评价报告	存在重大缺陷	3
合计			39

⁴ 其中有 7 家为新上市公司，首年上市可豁免披露。

(3) 内部控制审计意见披露情况对比

对比内部控制审计意见类型发现，10家上市公司在年报中披露的内部控制审计意见类型与实际披露的内部控制审计意见存在显著差异；734家上市公司在年报中提示聘请会计师事务所进行内部控制审计，但未披露具体的审计意见类型，其中有26家内部控制审计意见为非标准无保留意见。具体情况如表2-24所示。

表2-24 年报内部控制审计意见披露情况与审计报告披露差异情况对比

年报披露情况	内部控制审计报告披露情况	公司数量
标准无保留意见	带强调事项段的无保留意见	6
	否定意见	1
带强调事项段的无保留意见	标准无保留意见	1
保留意见	标准无保留意见	1
无法表示意见	否定意见	1
合计		10
提示聘请会计师事务所进行内部控制审计但未披露审计意见类型		
其中：	带强调事项段的无保留意见	10
	无法表示意见	2
	否定意见	14
	标准无保留意见	708
合计		734

4. 内部控制评价报告相似度分析

在近两年均披露了内部控制评价报告的上市公司中，通过对比两年的内部控制评价报告文本的相似度后发现，上市公司出具的2019年度内部控制评价报告与其2018年度内部控制评价报告的平均相似度达到79.73%。其中，如图2-11所示，评价报告相似度介于90%与100%之间的公司高达1966家，占比为57.77%。

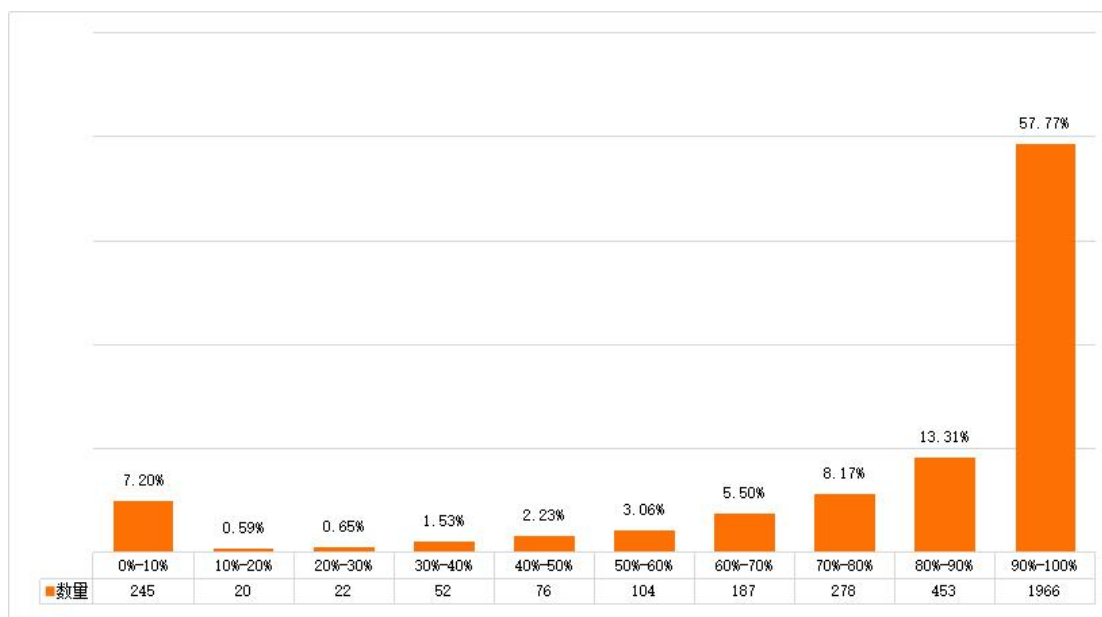


图 2-11 近两年上市公司内部控制评价报告相似度分析

三、纳入强制实施范围上市公司执行企业内部控制规范体系情况分析

（一）内部控制评价情况分析

1. 内部控制评价报告披露情况

2019 年，沪深共有 1 958 家主板上市公司披露年报，其中 1 850 家单独披露了内部控制评价报告，占比为 94.48%；108 家未单独披露内部控制评价报告，占比为 5.52%。未单独披露内部控制评价报告的 108 家主板上市公司均为沪市主板上市公司，其中有 31 家因首年上市豁免披露，4 家因重大资产重组豁免披露，1 家因破产重整豁免披露，其余 72 家年报提示已披露但在中国证监会指定网站上未查找到。通过进一步分析发现，该 72 家沪市主板上市公司中，1 家于 2020 年 6 月 30 日前仅在其公司官方网站上披露了内部控制评价报告而未在指定网站披露，3 家于 2020 年 6 月 30 日后在指定网站上披露了内部控制评价报告，其余 68 家截至 2020 年 7 月 31 日仍未单独披露内部控制评价报告。具体数据可参见前文《表 2-2 2019 年上市公司未单独披露内部控制评价报告原因说明》。

2. 内部控制评价结论情况

在披露了 2019 年度内部控制评价报告的 1 850 家主板上市公司中，内部控制评价结论认定为整体有效和非整体有效的公司分别为 1 783 家和 67 家，占比分别为 96.38%和 3.62%。具体情况如表 3-1 所示。

表 3-1 主板与非主板上市公司内部控制评价结论情况

上市板块	披露内部控制评价报告公司数量	内部控制整体有效		内部控制非整体有效	
		数量	占比	数量	占比
深市主板	459	436	94.99%	23	5.01%
沪市主板	1 391	1 347	96.84%	44	3.16%
深中小板	947	901	95.14%	46	4.86%
深创业板	796	780	97.99%	16	2.01%
沪科创板	49	49	100%	0	0.00%

从表 3-1 可以看出，沪市科创板和深市创业板上市公司内部控制评价结论为整体有效的比例均高于沪深主板上市公司，深市主板上市公司内部控制整体有效比例最低。

3. 内部控制缺陷情况

在披露了内部控制评价报告的 1 850 家主板上市公司中，有 358 家上市公司披露存在内部控制缺陷，占比为 19.35%，详细披露情况如表 3-2 和表 3-3 所示。

表 3-2 主板上市公司内部控制评价缺陷披露情况

缺陷等级	披露内部控制缺陷上市公司数量	占披露了内部控制评价报告公司数量的比例
重大缺陷	70	3.78%
重要缺陷	22	1.19%
一般缺陷	282	15.24%
总计	358	19.35%

表 3-3 主板上市公司内部控制评价缺陷分布情况

项目	上市板块	深市主板	沪市主板	深中小板	深创业板	沪科创板
披露存在内部控制缺陷公司数量及占比情况（比例/数量）						
披露存在内部控制缺陷公司，		16.33%/75	20.42%/284	8.13%/75	6.31%/50	0.00%/0

项目	上市板块	深市主板	沪市主板	深中小板	深创业板	沪科创板
其中：						
披露存在重大缺陷公司		5.01%/23	3.38%/47	5.17%/49	2.51%/20	0.00%/0
披露存在重要缺陷公司		2.83%/13	0.65%/9	0.74%/7	1.13%/9	0.00%/0
披露存在一般缺陷公司		10.68%/49	16.75%/233	5.70%/54	3.02%/24	0.00%/0
内部控制重大重要缺陷数量及占比情况（比例/数量）						
财务报告相关重大缺陷公司		3.49%/16	3.09%/43	4.54%/43	1.63%/13	0.00%/0
财务报告相关重要缺陷公司		1.31%/6	0.14%/2	0.21%/2	0.25%/2	0.00%/0
非财务报告相关重大缺陷公司		2.18%/10	1.29%/18	2.22%/21	1.63%/13	0.00%/0
非财务报告相关重要缺陷公司		1.74%/8	0.50%/7	0.63%/6	1.13%/9	0.00%/0

（二）内部控制审计情况分析

1. 内部控制审计报告披露情况

在披露了2019年年报的1 958家主板上市公司中，有1 899家上市公司披露了内部控制审计报告，占比为96.99%。59家主板上市公司未披露内部控制审计报告，其中32家因首年上市豁免披露，5家因重大资产重组豁免披露，1家因破产重整豁免披露，其余21家中有1家在年报中提示未披露且未说明原因，9家于2020年6月30日之后披露，11家在年报中提示已披露但截至2020年7月31日在中国证监会指定网站未找到。具体数据可参见前文《表2-12 2019年上市公司未披露内部控制审计报告原因说明》。

2. 内部控制审计意见情况

如表3-4所示，在披露了内部控制审计报告的主板上市公司中，内部控制审计意见为标准无保留意见和非标准无保留意见的分别有1 794家和105家，占比分别为94.47%和5.53%。

表3-4 主板上市公司内部控制审计意见情况

上市板块	披露内部控制审计报告公司数量	标准无保留意见		非标准无保留意见	
		数量	占比	数量	占比
深市主板	453	419	92.49%	34	7.51%
沪市主板	1 446	1 375	95.09%	71	4.91%

3. 内部控制审计费用分析

在 1 899 家披露内部控制审计报告的主板上市公司中，1 751 家在年报中说明向会计师事务所支付了内部控制审计费用，占比 92.21%。其中，1 663 家主板上市公司单独披露了内部控制审计费用数额，占比 87.57%，详细情况如表 3-5 所示。

表 3-5 主板上市公司内部控制审计费用情况

	深市主板	沪市主板	合计
披露内部控制审计费用公司数量	328	1 423	1 751
单独披露内部控制审计费用公司数量	264	1 399	1 663
费用总额（万元）	11 139.18	67 720.90	78 860.08
平均费用（万元）	42.19	48.41	47.42
占审计费用比重	28.01%	21.23%	21.98%
审计费用总额（万元）	39 765.91	318 996.34	358 762.25

如表 3-6 所示，主板上市公司支付的内部控制审计费用基本都在 10-100 万之间，且沪深两市区别不大，特别是在 10-50 万区间，沪深两市比例几乎一致，少于 10 万和大于 100 万的比例分别为 6.49%和 6.73%，整体呈现正态分布。

表 3-6 主板上市公司内部控制审计费用分布情况

费用分组	公司占比及数量		
	深市主板	沪市主板	合计
<10 万	4.55%/12	6.86%/96	6.49%/108
10~50 万	72.73%/192	72.62%/1 016	72.64%/1 208
50~100 万	17.42%/46	13.51%/189	14.13%/235
>100 万	5.30%/14	7.01%/98	6.73%/112
合计	264	1 399	1 663

四、国有控股上市公司执行内部控制规范体系情况分析

(一) 内部控制评价情况分析

1. 内部控制评价报告披露情况

2019年，沪深共有771家国有控股上市公司披露了年报，其中，730家上市公司单独披露了内部控制评价报告，占比94.68%。在未单独披露内部控制评价报告的41家国有控股上市公司中，有2家因首年上市豁免披露，2家因存在重大资产重组豁免披露，剩余37家均为沪市主板上市公司，其年报显示已披露但未按要求于2020年6月30日前在中国证监会指定网站披露。如表4-1所示，地方国有控股上市公司的内部控制评价报告披露比例高于中央企业控股的上市公司，但均低于非国有控股上市公司。

表4-1 国有控股和非国有控股上市公司内部控制评价报告披露情况

企业性质	披露内部控制评价报告		未披露内部控制评价报告	
	数量	占比	数量	占比
中央企业控股	285	93.44%	20	6.56%
地方国有企业控股	445	95.49%	21	4.51%
非国有控股	2 909	96.23%	114	3.77%

2. 内部控制评价结论情况

在730家单独披露了内部控制评价报告的国有控股上市公司中，726家上市公司内部控制评价结论整体有效，占比99.45%。如表4-2所示，中央国有控股上市公司和地方国有控股上市公司内部控制整体有效的比例均高于非国有控股上市公司。

表4-2 国有控股和非国有控股上市公司内部控制评价结论情况

企业性质	披露内部控制评价报告公司数量	内部控制整体有效		内部控制非整体有效	
		数量	占比	数量	占比
中央国有控股	285	284	99.65%	1	0.35%
地方国有控股	445	442	99.33%	3	0.67%
非国有控股	2 909	2 784	95.70%	125	4.30%

3. 内部控制缺陷情况

在 730 家单独披露了内部控制评价报告的国有控股上市公司中,有 143 家披露了内部控制缺陷,占比为 19.59%,但其中存在重大或重要缺陷的公司只有 7 家,占比为 0.96%,显示国有控股上市公司内部控制规范体系执行情况优良。具体情况如表 4-3 所示。

表 4-3 国有控股上市公司内部控制评价缺陷披露情况

缺陷等级	披露内部控制缺陷上市公司数量	占披露内部控制评价报告公司数量的比例
内部控制重大缺陷	4	0.55%
内部控制重要缺陷	3	0.41%
内部控制一般缺陷	136	18.63%

如表 4-4 所示,国有控股上市公司披露内部控制重大及重要缺陷的比例均低于非国有控股上市公司,披露一般缺陷的比例则显著高于非国有控股上市公司。

表 4-4 国有控股与非国有控股上市公司内部控制评价缺陷分布情况

	中央国有控股	地方国有控股	非国有控股
披露存在内部控制缺陷公司占比情况			
披露存在重大缺陷公司比例	0.35%	0.67%	4.64%
披露存在重要缺陷公司比例	0.35%	0.45%	1.20%
披露存在一般缺陷公司比例	26.32%	13.71%	7.70%
内部控制缺陷数量占比情况			
重大缺陷数量占比	0.09%	0.76%	11.51%
重要缺陷数量占比	0.18%	0.76%	1.87%
一般缺陷数量占比	99.73%	98.47%	86.62%

(二) 内部控制审计情况分析

1. 内部控制审计报告披露情况

在披露了 2019 年年报的 771 家国有控股上市公司中,717 家披露了内部控制审计报告,占比为 93.00%。其中,280 家中央国有控股上市公司和 437 家地方

国有控股上市公司披露了内部控制审计报告，占比分别为 91.80%和 93.78%。在未披露内部控制审计报告的 54 家国有控股上市公司中，有 4 家因首年上市豁免披露，2 家因存在重大资产重组豁免披露。进一步分析显示，剩余 48 家未披露内部控制审计报告的国有控股上市公司中，28 家为深市中小板上市公司且已于 2018 年披露内部控制审计报告，满足每两年进行一次内部控制审计的要求；8 家为深市创业板上市公司，该板块暂无内部控制审计报告披露要求；剩余 11 家主板上市公司及 1 家深市中小板上市公司其年报显示已披露但未按要求于 2020 年 6 月 30 日前在中国证监会指定网站披露。

如表 4-5 所示，非国有控股上市公司披露内部控制审计报告的比例显著低于国有控股上市公司。

表 4-5 国有控股与非国有控股上市公司内部控制审计报告披露情况

企业属性	披露内部控制审计报告		未披露内部控制审计报告	
	数量	占比	数量	占比
中央国有控股	280	91.80%	25	8.20%
地方国有控股	437	93.78%	29	6.22%
非国有控股	2 107	69.69%	916	30.31%

2. 内部控制审计意见情况

在披露了 2019 年内部控制审计报告的 717 家国有控股上市公司中，共 707 家上市公司内部控制审计意见为标准无保留意见，占比 98.61%；10 家上市公司内部控制审计意见为非标准无保留意见，占比 1.39%。其中，3 家被出具否定意见，7 家被出具带强调事项段的无保留意见。在内部控制审计意见为非标准无保留意见的 10 家国有控股上市公司中，中央国有控股上市公司有 1 家，地方国有控股上市公司有 9 家。如表 4-6 所示，国有控股上市公司内部控制审计意见为标准无保留意见的比例高于上市公司整体。

表 4-6 国有控股上市公司内部控制审计意见情况

企业属性	披露内部控制审计报告公司数量	标准无保留意见		非标准无保留意见	
		数量	占比	数量	占比
中央国有控股	280	279	99.64%	1	0.36%

企业属性	披露内部控制审计报告公司数量	标准无保留意见		非标准无保留意见	
		数量	占比	数量	占比
地方国有控股	437	428	97.94%	9	2.06%
所有上市公司	2 824	2 674	94.69%	150	5.31%

3. 内部控制审计费用分析

2019年，聘请会计师事务所出具内部控制审计报告的国有控股上市公司中，有614家上市公司在年报中说明向会计师事务所支付了内部控制审计费用，占比85.63%。其中，559家公司单独披露了内部控制审计费用数额，占比77.96%。

559家国有控股上市公司总计支付内部控制审计费用3.20亿元，平均每家公司支付57.29万元，上市公司内部控制审计费用占审计费用总额的比例平均为23.50%，均高于整体水平的47.09万元和21.93%。

(三) 国有控股上市公司内部控制关注要点

我国接近70%的上市公司为国有控股企业，需要采取有效措施应对我国国有控股上市公司暴露出的问题。例如，积极改善和优化内部控制环境，建立现代公司治理结构，加强董事会的建设、组建各种专门委员会，使之成为一个有能力对上市公司重大事项进行决策、对管理班子进行检查监督、对全体股东负责的机构。同时，应当充分发挥内部审计机构的内部监督作用，全面加强内部审计监督力度，为形成独立、公正、合规的内部控制环境提供有力保证；内部审计机构应结合内部审计监督，对内部控制的有效性进行监督检查，及时发现漏洞，提出改进意见，强化责任追究，积极促进我国国有控股上市公司治理水平和治理效率的提高。

五、ST类上市公司执行内部控制规范体系情况分析

(一) 内部控制评价情况分析

1. 内部控制评价报告披露情况

如表5-1所示，2019年，沪深A股有156家ST类上市公司披露了年报，其中，149家单独披露了内部控制评价报告，占比为95.51%。未单独披露内部控制评价报告的7家ST类上市公司中，有1家因首年上市豁免披露，1家因破产重整豁免披露，2家因存在重大资产重组豁免披露，3家年报显示已披露但未按要

求于 2020 年 6 月 30 日前在中国证监会指定网站披露。

表 5-1 ST 类上市公司内部控制评价报告披露情况

已披露年报公司 数量	披露内部控制评价报告		未披露内部控制评价报告	
	数量	占比	数量	占比
156	149	95.51%	7	4.49%

2. 内部控制评价结论情况

如表 5-2 所示，113 家 ST 类上市公司的内部控制评价结论为整体有效，占比 75.84%；36 家 ST 类上市公司的内部控制评价结论为非整体有效，占比 24.16%。其中，3 家财务报告内部控制有效、非财务报告内部控制无效，21 家财务报告内部控制无效、非财务报告内部控制有效，其余 12 家为整体无效。

表 5-2 ST 类上市公司内部控制评价结论情况

内部控制整体有效		内部控制非整体有效		非整体有效各类型数量		
数量	占比	数量	占比	财务报告内部控制有效, 非财务报告内部控制无效	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
113	75.84%	36	24.16%	3	21	12

3. 内部控制缺陷情况

在 149 家已披露内部控制评价报告的 ST 类上市公司中，有 61 家披露了内部控制缺陷，占比为 40.94%。其中，如表 5-3 所示，34 家披露共 70 项财务报告内部控制重大缺陷，17 家披露共 28 项非财务报告内部控制重大缺陷。

表 5-3 ST 类上市公司内部控制评价缺陷情况

缺陷类型	重大缺陷		重要缺陷	
	公司数量	缺陷数量	公司数量	缺陷数量
财务报告内部控制缺陷	34	70	2	3
非财务报告内部控制缺陷	17	28	3	4

（二）内部控制审计情况分析

1. 内部控制审计报告披露情况

如表 5-4 所示，共有 156 家 ST 类上市披露了 2019 年年报，其中 127 家披露了内部控制审计报告，占比为 81.41%；29 家未披露内部控制审计报告，其中 2 家因存在重大资产重组豁免披露，1 家破产重整豁免披露，1 家年报显示已披露但通过公开渠道未找到，25 家年报提示公司未披露内部控制审计报告且未披露原因。

表 5-4 ST 类上市公司内部控制审计报告披露情况

已披露年报公司 数量	披露内部控制审计报告		未披露内部控制审计报告	
	数量	占比	数量	占比
156	127	81.41%	29	18.59%

2. 内部控制审计意见情况

如表 5-5 所示，在披露了内部控制审计报告的 127 家 ST 类上市公司中，内部控制审计意见为标准无保留意见有 89 家，占比 70.08%；内部控制意见为非标准无保留意见的有 38 家，占比 29.92%。其中，28 家为否定意见，2 家为保留意见，8 家为带强调事项段的无保留意见。

表 5-5 ST 类上市公司内部控制审计报告意见类型披露情况

披露内部控制 审计报告	标准无保留意见		非标准无保留意见		非标准无保留意见各类型数量			
	数量	占比	数量	占比	带强调事 项段的无 保留意见	否定意 见	保留意 见	无法表 示意见
127	89	70.08%	38	29.92%	8	28	2	0

3. 内部控制审计费用分析

2019 年，聘请会计师事务所出具内部控制审计报告的 ST 类上市公司中，95 家上市公司在年报中说明向会计师事务所支付了内部控制审计费用，占比 74.80%。其中，88 家公司单独披露了内部控制审计费用数额，占比 69.29%。88 家上市公司总计支付内部控制审计费用 3 302.11 万元，平均每家公司支付 37.52 万元，内部控制审计费用占审计费用总额的比例平均为 33.70%。

（三）ST 类上市公司内部控制关注重点

1. ST 类上市公司内部控制问题分析

从公司治理角度来说，一是治理问题突出。在披露存在重大缺陷、重要缺陷的 ST 类上市公司中，较多涉及资金活动、财务报告、关联交易、权限与重大决策方面的问题，背后暴露出公司治理混乱、对公司的内部控制要求或管理制度执行不力、董事会及监事履职缺位等深层次的问题。二是公司治理层变动大。ST 类上市公司由于经营及盈利方面的持续压力或因公司重组安排，较非 ST 类上市公司来说治理层人员常常出现较为明显的变动，带来相应的公司治理问题。三是管理层、财务及业务等关键岗位人员流动性大，导致管理层履职不佳，关键岗位人员出现缺位，严重影响公司的正常经营及财务管理。

从业务角度来说，一是 ST 类上市公司财务状况较差。因此其在资金管理、成本管理、财务报告等领域成为内部控制的“重灾区”，暴露出较多财务报告相关的内部控制重大或重要缺陷。二是关联交易问题多。在 ST 类上市公司的实际业务中，由于公司管理不规范，公司治理形同虚设，关联交易出现问题比例较高，大股东占用上市公司资金或向关联公司提供违规担保的问题尤为突出。三是信息披露问题十分突出。存在有信息披露问题的公司以 ST 类上市公司为主。

从内部控制自评工作和审计工作角度来说，一是与审计机构意见不统一。ST 类上市公司在报告意见及披露问题上与审计机构有较多分歧；二是频繁更换审计机构。由于发表意见存在分歧，部分 ST 类上市公司聘用的审计机构更换频繁，内部控制审计机构作为整合审计机构被一并更换。

2. ST 类上市公司内部控制改进方向与建议

通过对 2019 年 ST 类上市公司内部控制实施情况深入分析，从完善公司治理、强化内部控制运行、强化信息披露三个方面提出改进建议，以更好推进 ST 类上市公司内部控制建设与实施。

一是完善 ST 类上市公司治理。对于 ST 类上市公司，应在关注其财务指标等是否合规的同时，强化关注其公司治理结构是否完善，其董事会、监事会、股东大会运作是否规范等公司治理问题。

二是持续改善内部控制体系运行。应强化 ST 类上市公司的管理层履职能力，加强在财务报告、资金管理、重大决策管理等方面的内部控制体系实施，特别是大股东或关联方长期占用巨额资金以及关联担保等问题，严重干扰上市公司的正

常发展，应通过内部控制对其相关行为加以约束。

三是强化披露监管。对于 ST 类上市公司发生对经营前景有重大影响的活动（如收购、出售资产，重组债务等）时，应加强对其信息披露方面的严格控制，同时对于 ST 类上市公司信息披露的质量和及时性加强监管，保障披露透明度。

六、行业类上市公司执行企业内部控制规范体系情况分析

（一）内部控制评价情况分析

1. 内部控制评价报告披露情况

在蓝皮书选取的金融行业、医药制造行业、互联网行业、重污染行业和高危行业中，其内部控制评价报告单独披露情况总体如表 6-1 所示，其中互联网行业及金融行业上市公司的内部控制评价报告披露比例最高，分别为 100%和 98.18%。高危行业上市公司未披露内部控制评价报告的比例最高，超过 5%。

表 6-1 各行业上市公司内部控制评价报告披露情况

行业	已披露年报公司数量	披露内部控制评价报告		未披露内部控制评价报告	
		数量	占比	数量	占比
金融行业	110	108	98.18%	2	1.82%
医药制造行业	227	221	97.36%	6	2.64%
互联网行业	60	60	100.00%	0	0%
重污染行业	1 248	1 195	95.75%	53	4.25%
高危行业	864	819	94.79%	45	5.21%

2. 内部控制评价结论情况

2019 年，各行业上市公司内部控制评价结论披露的整体情况如表 6-2 所示，其中互联网行业上市公司的非整体有效比例最高，达到 11.67%，比例最低的是高危行业，为 2.20%。

表 6-2 各行业上市公司内部控制评价结论情况

行业	内控评价 报告披露 数量	各评价结论报告数量				非整体有效 比例
		整体有效	整体无效	财报内控无 效，非财报 内控有效	财报内控有 效，非财报 内控无效	
金融行业	108	106	2	1	0	2.78%
医药制造行业	221	213	3	4	1	3.62%
互联网行业	60	53	2	2	3	11.67%
重污染行业	1 195	1 154	10	25	6	3.43%
高危行业	819	801	3	12	3	2.20%

3. 内部控制缺陷情况

2019 年，各行业上市公司披露的内部控制缺陷整体情况如表 6-3 所示，其中金融行业上市公司披露存在内部控制缺陷的公司数量占比最高，为 29.63%，占比最低的是医药制造行业上市公司，仅为 12.22%。

表 6-3 各行业上市公司披露缺陷情况

行业	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
金融行业	2	2	29	32	29.63%	76	70.37%
医药制造行业	9	4	16	27	12.22%	194	87.78%
互联网行业	7	3	3	12	20.00%	48	80.00%
重污染行业	46	15	118	172	14.39%	1 023	85.61%
高危行业	19	7	106	128	15.63%	691	84.37%

2019 年，各行业上市公司披露的财务报告重大、重要缺陷以及非财务报告重大、重要缺陷的分布情况如表 6-4 所示。从披露存在内部控制缺陷的公司数量占比来看，互联网行业上市公司披露财务报告和非财务报告重大缺陷的公司数量占比最高，分别为 6.67%和 8.33%。从披露内部控制缺陷数量的占比情况来看，互联网行业上市公司披露的财务报告和非财务报告重大缺陷的数量占比显著高于其他行业上市公司，分别为 39.13%和 30.43%。

表 6-4 各行业上市公司内部控制评价缺陷分布情况

	金融行业	医药制造行业	互联网行业	重污染行业	高危行业
披露存在内部控制缺陷公司占比情况					
披露存在财务报告重大缺陷公司占比	1.85%	3.62%	6.67%	3.26%	1.95%
披露存在财务报告重要缺陷公司占比	0.00%	0.45%	0.00%	0.25%	0.00%
披露存在非财务报告重大缺陷公司占比	0.93%	2.26%	8.33%	1.59%	0.85%
披露存在非财务报告重要缺陷公司占比	1.85%	1.36%	5.00%	1.09%	0.85%
披露内部控制缺陷数量占比情况					
披露存在财务报告重大缺陷数量占比	1.09%	21.69%	39.13%	3.36%	1.38%
披露存在财务报告重要缺陷数量占比	0.00%	1.20%	0.00%	0.17%	0.00%
披露存在非财务报告重大缺陷数量占比	2.19%	6.02%	30.43%	1.20%	0.34%
披露存在非财务报告重要缺陷数量占比	1.09%	6.02%	8.70%	0.70%	0.27%

(二) 内部控制审计情况分析

1. 内部控制审计报告披露情况

如表 6-5 所示，从内部控制审计报告披露情况来看，金融行业上市公司披露的比例最高，为 94.55%。互联网行业和医药制造行业上市公司的披露比例最低，分别为 61.67%和 68.72%。

表 6-5 各行业上市公司内部控制审计报告披露情况

行业	已披露年报公司数量	披露内部控制审计报告		未披露内部控制审计报告	
		数量	占比	数量	占比
金融行业	110	104	94.55%	6	5.45%
医药制造行业	227	156	68.72%	71	31.28%
互联网行业	60	37	61.67%	23	38.33%
重污染行业	1 248	965	77.32%	283	22.68%
高危行业	864	698	80.79%	166	19.21%

2. 内部控制审计意见情况

如表 6-6 所示，从内部控制审计发表意见的情况来看，2019 年被出具非标准无保留意见的占比最高的行业为互联网行业，比例为 13.51%，显著高于其他行业。在各类型非标准无保留意见中，被出具否定意见比例最高的同为互联网行业上市公司，占比为 10.81%。

表 6-6 各行业上市公司内部控制审计意见情况

行业	披露内部控制审计报告公司数量	标准无保留意见		非标准无保留意见		非标准无保留意见各类型占比			
		数量	占比	数量	占比	带强调事项段的无保留意见	否定意见	保留意见	无法表示意见
金融行业	104	101	97.12%	3	2.88%	0.00%	1.92%	0.96%	0.00%
医药制造行业	156	147	94.23%	9	5.77%	0.64%	4.49%	0.64%	0.00%
互联网行业	37	32	86.49%	5	13.51%	2.70%	10.81%	0.00%	0.00%
重污染行业	965	912	94.51%	53	5.49%	1.87%	3.21%	0.21%	0.21%
高危行业	698	673	96.42%	25	3.58%	1.58%	1.58%	0.14%	0.29%

3. 内部控制审计费用分析

如表 6-7 所示，从内部控制审计费用披露情况来看，金融行业上市公司能较好地单独披露内控审计费用具体金额，占比超过 80%。互联网行业上市公司单独披露审计费用具体金额的比例最低，低于 50%。

表 6-7 各行业上市公司内部控制审计费用披露情况

行业	披露内部控制审计报告公司数量	披露内部控制审计费用		单独披露内部控制审计费用具体金额	
		数量	占比	数量	占比
金融行业	104	96	92.31%	87	83.65%
医药制造行业	156	108	69.23%	94	60.26%
互联网行业	37	21	56.76%	16	43.24%
重污染行业	965	707	73.26%	600	62.18%
高危行业	698	533	76.36%	464	66.48%

如表 6-8 所示，金融行业上市公司的平均内部控制审计费用显著高于其他行业上市公司，达到 113.92 万元。从内部控制审计费用在审计费用中的占比来看，医药制造行业上市公司用于内控审计费用的占比最高，为 30.41%。金融行业上市公司的内控审计费用占比最低，为 10.23%。

表 6-8 各行业上市公司内部控制审计费用情况

行业	单独披露内部控制审计费用具体金额公司数量	内部控制审计费用（万元）	审计费用总额（万元）	平均内部控制审计费用（万元）	内部控制审计费用占审计费用总额比重
金融行业	87	9 910.77	96 865.79	113.92	10.23%
医药制造行业	94	3 399.66	11 177.73	36.17	30.41%
互联网行业	16	561.00	2 070.00	35.06	27.10%
重污染行业	600	24 945.76	86 327.77	41.58	28.90%
高危行业	464	25 256.99	107 669.94	54.43	23.46%

（三）行业类上市公司内部控制关注重点

1. 金融行业

（1）金融行业上市公司内部控制问题分析

金融行业上市公司细分类型众多，主要包括货币金融服务业、资产市场服务业、保险业、其他金融业⁵。

从公司治理角度来看，在披露出存在重大缺陷、重要缺陷的金融行业上市公司中，较多涉及组织架构、目标管理、资金活动、资产管理、合同管理、信息披露方面的问题，暴露出公司治理规范性不足，缺乏合理的公司治理结构和组织架构，对合规管理、重大事项信息披露、投资决策等重大事项内部控制要求或管理制度执行不力，重视程度不够。

从业务角度来看，通过所披露的内部控制审计意见以及近年来相关监管机构发布的违规行为的行政处罚情况进行综合分析，一是现金管理及使用乱象比较严重。部分银行业金融机构违反审慎经营规则、业务审查不严、贷款业务不尽职、信贷资金违规投放等；保险业金融机构存在给予投保人保险合同约定以外的利益、虚列费用套取资金等；信托公司存在信托项目尽职调查不到位、投资者适当性审

⁵ 金融行业细分领域来自证监会行业的分类。

查不到位、违规接受第三方担保、管理信托资产不审慎等。二是业务人员操作不合规问题较多。在各类金融机构中，依然存在员工内控合规意识不强、重视程度不足，行为涉嫌违规、违反隐私数据保护要求等侵犯金融消费者权益的问题。

从内部控制自评工作和审计工作角度来看，金融行业上市公司内控自评与审计机构发表意见基本一致，均反映内部控制在资产处置、合同管理、资金管理、印鉴管理授权审批等方面存在重大缺陷。

（2）金融行业上市公司内部控制改进方向与建议

通过对 2019 年金融行业上市公司内部控制实施情况深入分析，我们从完善公司治理结构、完善内控制度体系、强化合规管理三个方面提出改进建议，推进金融行业上市公司提升内部控制水平与质量。

一是完善公司治理结构。对于金融行业上市公司，应建立决策、管理、执行、监督四位一体的内部控制治理机构并明确规则，形成科学有效的职责分工和制衡机制，同时建立激励约束机制进行责任落实。

二是完善内控制度体系。金融行业上市公司应遵循相关原则，建立覆盖全业务流程的“1+N”内控制度体系，在内控管理手册下，配套 N 项内控制度操作规范，通过权责分配、明确各部门的职责和业务，规范相应审批程序和相应职责，强化内控制度约束。

三是强化合规管理。金融行业上市公司应按照合规管理要求，聚焦关键业务、重点领域、运营重要环节，加强重点领域日常管控，制定标准风险评估程序，确定责任部门，建立合规风险预警机制，实施全过程合规跟踪管理机制。

2. 医药制造行业

（1）医药制造行业上市公司内部控制问题分析

近年来医药行业发展迅猛，主要包括制药、生物科技与生命科学、医疗保健设备与服务等细分领域⁶，主要涉及深市创业板和沪市主板，深市中小板企业也有少量属于这个行业。医药制造行业质量管理要求严格，产品品种繁多，属于知识技术密集型行业，同时又有着严格的准入制度，受《药品生产质量管理规范》、《药品管理办法》、《药品 GMP 认证管理办法》等制度监管。

从公司治理角度来看，在披露出存在重大缺陷、重要缺陷的医药制造行业上市公司中，较多涉及组织架构、资金管理、担保业务、关联交易、合同管理、财

⁶ 医药行业细分领域来自证监会医药制造业行业的分类。

务报告方面的问题，暴露出公司治理结构不合理，对子公司的内部监督、管控力度不够，关联交易操作、担保事项存在违规现象，资金活动、财务核算合规性不足等问题。

从业务角度来看，一是现金活动、担保业务、重大投资决策等不合规及审慎性不足。部分医药制造行业上市公司存在关联方非经营性资金占用、以存单质押违规为关联方提供担保、违规向关联方提供资金等现象。二是财务报告的编制存在重大前期会计差错更正。部分医药制造行业上市公司在财务核算合规性方面存在重大缺陷，个别业务和项目的经营和财务资料存在缺失。

从内部控制自评工作和审计工作角度来看，医药制造行业上市公司内控自评与审计机构发表意见基本一致，均反映内部控制在子公司管控、资金活动、担保业务、关联交易、财务报告等方面存在重大缺陷。

（2）医药制造行业上市公司内部控制改进方向与建议

通过对 2019 年医药制造行业上市公司内部控制实施情况深入分析，我们从强化子公司管控、强化内控执行管理、强化财报编制三个方面提出改进建议，推进医药制造行业上市公司提升内部控制水平与质量。

一是强化子公司管控。医药制造行业上市公司要重点关注子公司的运作、人事、财务等方面，规范公司对子公司的内部控制运行与评价管理，建立内部控制运行质量评价标准，定期开展考核评价，完善内部控制激励约束机制，并强化监督评价结果的有效运用。

二是强化内控执行管理。医药制造行业上市公司要加强对公司资金管理、关联交易、担保业务等方面的全方位管理和控制，控制投资风险，注重投资效益，规范公司对外担保行为，有效控制公司对外担保风险，加强对关联方交易风险的识别与监测。

三是强化财报编制。医药制造行业上市公司一方面要加强对财务基础工作的提升，通过规范达标、财务治理等一系列措施不断夯实基础工作，加强财务核算合规性，为客观、真实、完整地反映出公司的经营情况与财务状况提供基础。另一方面要提升财务报表编制人员素质，进行定期的培训和培养，提高财务报表编制人员的专业能力和内控合规意识。

3. 互联网行业

(1) 互联网行业上市公司内部控制问题分析

近年来，我国互联网企业高速发展，但互联网行业企业⁷普遍面临核心管理人员及技术人才流失、技术升级不足、业务运营中断和并购风险等阻碍行业进一步健康发展的问題。

从公司治理角度来看，在披露出存在重大缺陷、重要缺陷的互联网行业上市公司中，较多涉及人力资源、资金活动、销售业务、财务报告方面的问题，暴露出公司人力资源管理不规范，尤其是人力资源退出管理机制不完备，对应收账款风险的控制不够，客户信用评估不到位，财务核算合规性不足，无法准确反映公司实际经营状况等问题。

从业务角度来看，互联网行业企业的经营环境与技术更新换代较快，企业成长与规模发展速度较快，人员流动性较大，属于轻资产类企业。一是存在核心管理人员及技术人才流失的风险。互联网企业核心技术人员流动性大，一些互联网上市公司的人力资源政策与内部控制制度不够健全，离职人员在财务、税务及业务相关资料交接不清晰，导致重要资料流失。二是投资并购风险比较大。一些互联网上市公司对应的业务层面的投资管理存在缺失，包括缺少投资计划及审批机制，投资项目管理不足或没有相应的投资项目后评价机制等。

从内部控制自评工作和审计工作角度来看，互联网行业上市公司内控自评与审计机构发表意见基本一致，均反映内部控制在人力资源、资金活动、销售业务、财务报告等方面存在重大缺陷。

(2) 互联网行业上市公司内部控制改进方向与建议

通过对 2019 年互联网行业上市公司内部控制实施情况深入分析，我们从完善人力资源政策、强化风险监测能力、强化财务管理制度三个方面提出改进建议，提高互联网企业内部控制水平及风险防范能力。

一是完善人力资源政策。核心技术人才是互联网企业的核心竞争力，人才流动性风险是人力资源风险的重要内容，应制定完善的人力资源政策和程序，避免由人员离职交接不善导致的重要损失，同时建立内部薪酬激励和约束机制，调动

⁷ 此处互联网企业主要针对新型的互联网信息及互联网服务企业而非传统信息技术服务业。目前尚无明确的互联网类公司分类标准，故采用申万行业分类中的移动互联网服务、互联网信息服务及其他互联网服务，主要以此引起行业内控实施情况的关注。

员工的积极性和创造性，增强公司的市场竞争力。

二是强化风险监测能力。互联网企业应关注内外部环境变化及风险的多变性，建立风险管理的动态监测、跟踪、反馈、改进机制，尤其是供应链上下游中供应商及销售客户的信用资质情况，防止应收账款拖欠及赊销逾期款项未收回导致的资金链断裂风险。

三是强化财务管理制度建设。财务管理是互联网企业的重要方面，也是风险管理的重点。互联网企业要加强筹融资、投资、经营和流动性等方面的财务风险管理，提高财务报告规范性和质量。

4. 重污染行业

(1) 重污染行业上市公司内部控制问题分析

重污染行业是环境污染的主要源头，包括火电、钢铁、水泥、电解铝、煤炭、冶金、化工、石化、建材、造纸、酿造、制药、发酵、纺织、制革和采矿业等16类行业⁸。近年来，随着国家对企业环境保护方面的内部控制提出更高要求，重污染行业上市公司因为环境违规行为而受到行政处罚的数量逐年递增，重污染行业企业面临的环境压力也日益加大。

从公司治理角度来看，在披露出存在重大缺陷、重要缺陷的重污染行业上市公司中，较多涉及子公司管控、资金活动、关联交易、工程项目方面的问题，暴露出公司对子公司环境管理控制不足、重大投资决策不合规及审慎性不足、识别关联方相关内部控制执行不到位、工程项目管理不到位等问题。

从业务角度来看，**一是**环境责任意识及管理职责不清晰。部分重污染行业上市公司存在子公司管理职责不清晰，环境管理主体责任落实不到位、环境保护方面的管理意识淡薄、污染控制行为不规范等问题。**二是**应收预付账款监管上存在缺陷。部分重污染行业上市公司控股股东及其关联方涉嫌占用公司非经营性资金，或未按照相关规定履行审批程序和及时信息披露义务。**三是**对外投资等重大经营决策事项管控不足。部分重污染行业上市公司在报告期末未取得其投资公司的财务状况和经营情况资料，未有效实施对外投资的跟踪管理，从而影响公司对外披露的财务报告中长期股权投资账面价值的准确性。

从内部控制自评工作和审计工作角度来看，重污染行业上市公司内控自评与

⁸ 重污染行业细分领域来自生态环境部2008年公布的《上市企业环保核查行业分类管理名录》中的分类。

审计机构发表意见基本一致，均反映内部控制在子公司管控、资金活动、关联交易、工程项目等方面存在重大缺陷。

（2）重污染行业上市公司内部控制改进方向与建议

通过对 2019 年重污染行业上市公司内部控制实施情况深入分析，我们从强化子公司环境风险管理、强化重大经营决策事项内控执行管理、强化工程项目过程管理三个方面提出改进建议，提高重污染行业上市公司内控管理质量。

一是强化子公司环境风险管理。当前环境下，重污染行业上市公司应加强对子公司环境管理方面相应风险的管理，建立分析、决策、执行的常态化工作机制，全面识别环境风险，规范子公司风险应对制度，加强执行过程的行为规范监控与管理，并配套监督考核机制，压实各生产环节环境管理主体责任。

二是强化重大经营决策事项内控执行管理。重污染行业上市公司应关注对外投资、担保、关联交易等重大经营决策事项的内控执行，严格按照国家法律法规政策和公司章程，按照规定程序进行审批审议，全面识别并动态跟踪过程风险，加强风险评估与预警。

三是强化工程项目过程管理。重污染行业上市公司应重点关注“工程项目”后评估工作，对投资额度较大、新进入特定行业、采用新工艺和新技术的工程项目，应加强实施过程中的动态评估管理，实时监测市场、政策环境发生的重大变化，充分获取工程项目持续运行情况 & 预期目标的全面信息，并采取必要的调整决策，对工程项目投资的风险制定有效的应对措施。

5. 高危行业

（1）高危行业上市公司内部控制问题分析

高危行业直接关乎社会稳定和人民生活质量，主要包括采掘业、建筑业、金属非金属、石化塑胶、交通运输 5 类行业⁹。

从公司治理角度来看，在披露出存在重大缺陷、重要缺陷的高危行业上市公司中，较多涉及资金活动、销售业务、财务报告、信息披露方面的问题，暴露出公司资金管理、销售业务内部控制管理不到位，风险管控不足，财务报告编制不够规范，信息披露不全面、不准确等问题。

从业务角度来看，**一是**资金管理不合规。控股股东非经营性占用资金、重大

⁹ 高危行业细分领域来自《中华人民共和国安全生产法》并结合上市公司行业的分类。

资金支出手续不完整。二是会计准则应用不规范。期初应收款项减值测试对未来现金流量的预计存在估计依据不充分的情况，影响财务报表期初其他应收款的计价，导致本期经营成果可能出现重大错报发现。三是信息披露程序不规范，重大投资进度未及时进行充分信息披露，信息披露程序存在缺陷。

从内部控制自评工作和审计工作角度来看，高危行业上市公司内控自评与审计机构发表意见基本一致，均反映内部控制存在资金活动、销售业务、财务报告、信息披露等方面的重大缺陷。

（2）高危行业上市公司内部控制改进方向与建议

通过对 2019 年高危行业上市公司内部控制实施情况深入分析，我们从强化资金活动管控、强化财务报告编制合规性、强化信息披露监管三个方面提出改进建议，推动高危行业上市公司内控管理质量提升。

一是强化资金活动管控。对于高危行业上市公司，在关注资金管理活动执行过程规范性的同时，应重点关注控股股东非经营性占用资金、重大资金支出手续完整性、预付款项、其他应收款和财务费用的合理性。

二是强化财务报告编制合规性。对于高危行业上市公司，在关注财务报告编制的同时，应重点关注会计准则的应用、会计方法应用的适当性以及财务数据的准确性。

三是强化信息披露监管。要强化对高危行业上市公司信息披露的监管，重点关注重大投资进度披露的充分性、及时性以及信息披露程序的合规性。

七、上市公司执行内部控制规范体系存在的主要问题¹⁰

2019 年度上市公司基本按照要求完成了内部控制信息披露工作，但内部控制规范体系的执行在内部控制信息披露质量和透明度、上市公司内部控制质量等方面仍存在亟待提升之处。

（一）上市公司内部控制信息披露形式合规性有待加强

1. 未能应披尽披

一是 5 家上市公司未按监管要求于 2020 年 6 月 30 日前披露年度报告（包括

¹⁰ 既包括纳入强制实施范围的沪市和深市主板上市公司，也包括受上市地监管的深市中小板、创业板上市公司和沪市科创板上市公司。

内部控制评价报告和内部控制审计报告)。其中,三家主板上市公司除未披露年度报告外,还未按照监管要求单独披露内部控制评价报告与内部控制审计报告;两家创业板上市公司除未披露年度报告外,还未单独披露内部控制评价报告。

二是 1 家深市主板上市公司的年报显示未披露内部控制审计报告且未说明原因。

2. 未在指定渠道披露独立报告

一是截至 2020 年 6 月 30 日,72 家主板上市公司披露的年度报告显示已披露内部控制评价报告,但未能在中国证监会指定网站查询到相关文件。

二是截至 2020 年 6 月 30 日,20 家主板上市公司披露的年度报告显示已披露内部控制审计报告,但未能在中国证监会指定网站查询到相关文件。

3. 披露内容要素不完整

一是内部控制评价报告披露的内容要素不完整。162 家上市公司(占比 4.45%)未披露纳入评价范围的主要单位,105 家上市公司(占比 2.88%)未披露纳入评价范围的业务和事项,591 家上市公司(占比 16.23%)未披露高风险领域,451 家上市公司(占比为 12.38%)和 455 家上市公司(占比 12.50%)未披露纳入评价范围的资产总额和营业收入占比情况。

二是内部控制审计报告披露内容要素不完整。322 家上市公司(占比 11.39%)披露的内部控制审计报告未包含签字会计师信息,983 家上市公司(占比 34.77%)披露的内部控制审计报告中缺少注册会计师签字盖章或会计师事务所盖章。

4. 披露信息不一致

一是信息披露前后矛盾,存在“内部控制评价结论”与“内部控制缺陷认定及整改情况”不一致情形。例如,A 公司在“财务报告内部控制缺陷认定及整改情况”中披露在采购与付款、项目投资管理方面存在 2 项财务报告重大缺陷,且于报告基准日均未完成整改,但在整改情况中却披露“经过上述整改,于内部控制评价报告基准日,公司不存在未完成整改的财务报告内部控制重大缺陷”;B 公司在“内部控制缺陷认定及整改情况”中披露“根据上述财务报告内部控制缺陷的认定标准,报告期内公司不存在财务报告内部控制重大缺陷、重要缺陷”,但在内部控制评价结论中却披露“于内部控制评价报告基准日存在财务报告内部控制重大缺陷,公司未能发现并评估股权回购条款对损益的影响以及项目验收确认单无客户签章确认日期等”。

二是 36 家上市公司的内部控制评价报告与年度报告就是否存在重大缺陷披露不一致。其中 35 家上市公司披露的年度报告显示内部控制自我评价发现未存在重大缺陷但却在内部控制评价报告中披露存在重大缺陷，1 家上市公司披露的年度报告显示内部控制自我评价发现存在重大缺陷但却在内部控制评价报告中披露无重大缺陷。

三是 10 家上市公司在内部控制审计报告与年度报告中披露的内部控制审计意见类型不一致。其中 6 家上市公司在年度报告中披露的内部控制审计意见为标准无保留意见，而内部控制审计报告披露的意见却为带强调事项段的无保留意见；1 家上市公司在年度报告中披露的内部控制审计意见为带强调事项段的标准无保留意见，而内部控制审计报告披露的意见却为标准无保留意见、非财务报告内部控制存在重大缺陷；1 家上市公司在年度报告中披露的内部控制鉴证意见为保留意见，而内部控制鉴证报告披露的意见却为标准无保留意见、非财务报告内部控制存在重大缺陷；1 家上市公司在年度报告中披露的内部控制审计意见为无法表示意见，而内部控制审计报告披露的意见却为否定意见；1 家上市公司在年度报告中披露的内部控制审计意见为标准无保留意见，而内部控制审计报告披露的意见却为否定意见。

四是部分上市公司先后披露多版内部控制评价报告，且披露的评价结论存在重大差异。例如，C 公司披露的内部控制评价报告结论由整体有效变更为财务报告内部控制无效、非财务报告内部控制有效；D 公司披露的内部控制评价报告结论由财务报告内部控制无效、非财务报告内部控制有效，变更为整体有效。

（二）上市公司内部控制信息披露有效性有待提升

1. 评价报告内容不详实

一是 71 家上市公司（占比 13.92%）采用诸如“制度不健全”“制度及流程不完善”“制度未及时更新或制度执行不到位”等描述内部控制缺陷，披露笼统，泛泛而谈，缺乏实质性信息。

二是内部控制缺陷整改情况披露不详实。有 14.02%（194 项）的内部控制缺陷无对应整改应对措施或拟采取的整改计划。在已披露整改中，部分上市公司仅披露“针对报告期内发现的内部控制缺陷，公司采取了相应的整改措施”，未说明详细内容。

三是近年来上市公司按照《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》的报告披露参考格式披露内部控制评价报告，报告内容平均相似度达到 79.73%。其中 57.77%的报告内容相似度在 90%以上，14.87%的报告相似度超过 99%。个性化、差异化的缺失导致内控评价信息有用性受限。

2. 评价报告与审计报告结论的逻辑不一致

56 家上市公司披露的内部控制评价结论与内部控制审计意见存在重大差异。

一是 6 家上市公司披露的内部控制评价结论为整体有效，但内部控制审计报告出具的意见类型为否定意见。例如，E 公司在内部控制评价报告中披露内部控制不存在重大缺陷，但其内部控制审计报告却披露“公司会计核算和财务报告编制失效、租赁/贷款信用风险管理失效及子公司管理方面存在重大缺陷”，审计意见类型为否定意见；F 公司在内部控制评价报告中披露内部控制不存在重大缺陷，但其内部控制审计报告却披露“由于经营情况持续恶化，**集团公司人员流失情况严重造成**集团公司财务报告相关的内部控制未能有效运行，同时内部控制的重大缺陷致使**集团公司无法提供多项重要财务资料”，审计意见类型为否定意见。

二是 4 家上市公司在内部控制评价报告中披露存在非财务报告重大缺陷，但内部控制审计报告意见类型为否定意见，存在财务报告重大缺陷。例如，G 公司因未能及时预判存货可能存在重大异常，对消耗性生物资产管理存在财务报告重大缺陷，其内部控制审计报告出具了否定意见，但其内部控制评价报告却将此缺陷披露为非财务报告重大缺陷。

三是 3 家上市公司内部控制评价结论为整体有效，但内部控制审计报告意见类型为无法表示意见，主要原因为受全球新型冠状病毒肺炎疫情影响审计范围受到限制，未能对境外部分实施必要的审计程序以获取发表意见所需的充分、适当证据。

3. 缺陷信息披露存在“打擦边球”现象

14 家上市公司在内部控制评价报告“其他内部控制相关重大事项说明”中披露报告期内公司存在涉及违法违规被立案调查或取得行政处罚事先告知书等情形，而未按照违法违规情况将其认定为内部控制重大或重要缺陷。

（三）内部控制体系建设与执行亟待加强

1. 事前标准设计不健全不合理

在上市公司披露的内部控制缺陷中，事前内部控制标准设计不健全不合理的内部控制缺陷占全部披露缺陷的比例为 31.29%，主要表现为制度设计不够完善、缺失或修订不及时。例如，H 公司披露内部控制缺陷“子公司因未建立和实施与贸易业务相关的供应商选择及授信管理制度、信用风险管理制度，导致从事钢材贸易业务时支付的 5.14 亿元大额预付款因供应商违约而遭受重大损失”。

2. 事中措施执行不到位

在上市公司披露的内部控制缺陷中，未按制度执行或执行不到位的内部控制缺陷占全部披露缺陷的比例为 68.71%。例如，I 公司披露内部控制缺陷“全资子公司因未有效执行银行存款支付程序，导致其财务人员涉嫌贪污公款 1.539 亿元人民币”。

3. 事后评估实施不主动

一是同时披露内部控制评价报告和内部控制审计报告的上市公司中，内部控制审计意见类型为非标意见的比例为 4.97%；内部控制评价报告结论为非整体有效的比例为 3.59%，存在内部控制重大或重要缺陷的比例为 3.88%。

二是披露存在内部控制重大或重要缺陷的上市公司中，21 家公司直到被证监会或地方证监局、交易所、安监环保部门等监管机构查处后，才事后披露值得关注的 31 项内部控制重大或重要缺陷，未能主动发现并披露内部控制重大或重要缺陷。

4. 缺陷整改不到位

一是截至报告基准日，上市公司在内部控制评价报告中披露的内部控制缺陷仅 27%得到有效整改，仍然有 73%的内部控制缺陷未得到有效改进。

二是部分上市公司对内部控制审计发现的内部控制缺陷熟视无睹，甚至同一内部控制缺陷多年重复出现，缺乏及时有效的整改。例如，J 公司连续两年因在未获得股东大会授权的情况下仍将资金存放于关联公司被出具否定意见；K 公司连续七年因采矿权转让事宜未获得主管部门批准而被会计师事务所认定存在非财务报告重大缺陷。

（四）会计师事务所审计质量有待提升

1. 审计意见类型不合理

68 家上市公司内部控制审计意见与财务报表审计意见存在重大不一致。其中 63 家上市公司披露的财务报表审计意见类型为非标准无保留意见，但内部控制审计意见类型为标准无保留意见。例如，L 公司涉嫌违法违规以及存在未决诉讼事项信息无法获取等，财务报表审计意见类型为保留意见，但其内部控制审计报告出具了标准无保留意见；5 家上市公司披露的内部控制审计意见为否定意见，但财务报表审计意见为标准无保留意见。例如，M 公司实际控制人因涉嫌犯罪被公安机关执行逮捕，公司在执行子公司管理制度等过程中对成本费用审核不严，实际控制人列支经营无关的成本、费用等一千万余元，导致内部控制监督无效，但其财务报告审计意见为标准无保留意见。

2. 审计意见类型模糊

会计师事务所对个别上市公司出具的内部控制审计意见模棱两可，未给出准确的内部控制审计意见，财会监督未发挥作用。例如，N 公司的内部控制鉴证结论为“除了内部控制制度自我评估报告在以下方面未能恰当评估贵公司 2019 年度与财务报表相关的内部控制外，……于 2019 年 12 月 31 日在所有重大方面保持了与财务报表相关的有效的内部控制”；O 公司的内部控制鉴证报告意见类型为标准无保留意见，但在“其他说明”段中提醒报告使用者关注对子公司管控存在重大缺陷。

3. 强调事项段使用不恰当

一是个别内部控制审计报告将非财务报告重大缺陷作为强调事项披露，而未单独增加非财务报告内部控制重大缺陷描述段，混淆了非财务报告内部控制重大缺陷描述段与强调事项段的作用。

二是个别内部控制审计报告将财务报告重大缺陷作为强调事项段，审计意见类型不合理。例如，P 公司的内部控制审计意见类型为标准无保留意见，但在强调事项段中披露公司存在资金管理存在重大缺陷。

八、有关建议

强有力的内部控制是帮助企业持续加强经营管理的有利武器，也是上市公司财务报告真实可靠的合理保证，是广大投资者权益的重要保障。从政策上不断加强对于内部控制的硬约束，过程中上市公司加强对内部控制的责任落实与监督评价、事务所加强专业研究与执业质量控制，结果上加强监管以及对违法违规行为的有效惩处与责任追究，将是今后一段时期提升内部控制信息披露质量和透明度、督促上市公司提升内部控制管理水平的重要方向。

（一）监管层面

1. 完善内部控制信息披露要求，推动上市公司提高内部控制管理水平

一是着力改变当前“重财务报告信息披露轻内部控制信息披露”的错误观念。建议有关部门按照新《证券法》第七十八条和第八十五条有关要求，进一步细化内部控制信息披露管理具体规模，明确上市公司董监高对“虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏”内部控制信息披露的责任。

二是完善相关披露规则。建议修改《上市公司信息披露管理办法》第三十七条中的“信息披露事务管理制度应当包括：……（七）财务管理和会计核算的内部控制及监督机制”，将其范围扩大至包含公司财务报告内部控制和非财务报告内部控制。

三是探索优化细化财务报告内部控制与非财务报告内部控制缺陷分类标准和缺陷等级认定标准，同时细化内部控制有效性认定与重大缺陷整改的关系，细化内部控制审计报告强调事项段使用要求，细化对内部控制重大缺陷影响程度、具体整改措施、整改有效性评价、基于财务报表审计对内部控制的补充评价或审计等关键点的披露要求。

2. 整合并创新监管机制和监管手段，提升内控监管效能和效果

一是建议监管部门要求上市公司建立年度报告披露重大缺陷整改台账制度，加强对上市公司披露重大缺陷整改情况的跟踪，督促上市公司对重大缺陷及时整改，特别是对多年重复出现的缺陷的整改。同时，跟踪上市公司内部控制评价报告与审计报告存在重大不一致情况，强化监督与问责。

二是建议监管部门以新证券法实施为契机，以提高信息披露质量为抓手，建

立问题线索常态化抽查机制，将内部控制有效性检查作为上市公司专项检查（包括上市公司、会计师事务所）的重点组成部分，重点关注资金活动、财务报告编制、对外担保、关联交易、公司治理等近年来上市公司内部控制缺陷频发高发领域，特别关注重大缺陷的整改情况和整改效果，一旦监测中发现问题线索，及时推动问题整改。

三是建议监管部门在正面引导董事长和实际控制人重视内部控制建设的同时，对内部控制信息披露存在的虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏等相关责任人及公司依据法律法规追责问责，定期向社会通报处理结果，倒逼上市公司、会计师事务所履行责任。

四是建议监管部门充分利用大数据、人工智能等信息技术手段，提高内部控制报告审查的科技化水平，强化对信息披露合规性监测和风险线索发现、分析和预警能力，探索精准、高效的非现场监管模式，不断提升监管执法效能。

五是建议国资委、银保监会等加强对所辖上市公司已披露内部控制缺陷的整改跟进，加强对上市公司内部控制监督检查、考核和责任追究力度。

（二）上市公司层面

1. 盯紧董监高等“关键少数”，压实内部控制主体责任

一是建议将上市公司董事、监事和高级管理层等“关键少数”作为企业规范发展、提高质量的第一责任和主体责任，增强“关键少数”对内部控制制度的认识，充分认识内部控制在改善企业内部管理、增强风险防范能力、助推企业高质量发展的重要意义，切实提高内部控制意识、充分发挥表率作用，自觉承担上市公司作为公众公司的法定义务，压实主体责任，增强责任意识。

二是建议将内部控制纳入董事会对经理层，以及经营层对职能部门、业务单位及各子公司的绩效考核，并将考核结果作为各级人员调薪调职、奖金发放和各子公司授信额度确定的重要依据。通过自上而下层层传导压力，压实各方责任，推动内部控制制度的落实。

2. 明确内部控制自我评价的责任主体，强化内部控制自我评价的各级责任

一是建议董事会对内部控制自我评价报告的真实性负责，董事会通过审计委员会来承担对内部控制自我评价的组织、领导、监督职责；监事会审议内部控制评价报告，并对董事会及审计委员会实施内部控制评价进行监督。

二是建议明确内部控制具体实施的评价机构及其职责权限，建立对董事会、审计委员会或经理层，以及外部审计师的沟通机制，并确保该机构的独立性和胜任能力。

三是建议界定经理层、所属各级企业和各业务部门的内部控制自我评价中的工作范围以及职责，逐级落实评价责任，建立日常监督机制，并将内部控制评价工作包括执行、缺陷整改等情况与各主体的绩效考核挂钩。

3. 加强内部控制评价力度，“以评促建”不断完善内部控制体系

一是建议按照事前规范制度、事中加强监控、事后强化问责的原则，全程跟踪监督评价，通过梳理整合、外规内化、融合嵌入等措施形成规范、完备的内部控制制度体系；围绕重点业务、关键环节和重要岗位，以规范流程、消除盲区、有效运行为重点，对内部控制体系的有效性进行全面评价，加强缺陷评估标准建设和实施，客观、真实、准确地揭示经营管理中存在的内部控制缺陷和问题。

二是建议加强对重点领域日常管控，定期梳理分析相关内部控制体系执行情况，及时研究制定改进措施，充分运用监督评价结果督促整改，落实整改责任，对整改效果进行检查评价，对整改执行不力的单位或个人进行责任追究，确保内部控制体系完整、执行有效。

（三）会计师事务所层面

1. 加强内部控制专业研究与人才培养，提升注册会计师专业胜任能力

一是建议会计师事务所加强对内部控制审计意见分类、强调事项段、缺陷分类标准、缺陷认定标准、行业特点等内部控制审计实务重点难点的探索和研究，优化完善审计行业规则，积极向监管部门和行业自律组织献计献策。

二是建议会计师事务所加强对内部控制审计的重视程度，加强审计意见的独立性，重视财务报表审计意见、内部控制评价结论和内部控制审计意见存在差异的分析和处理，关注财务报表审计调整事项对内部控制有效性的影响，关注对上市公司内部控制重大缺陷整改有效性的审计，切实提高内部控制审计质量。

三是建议会计师事务所加强对审计人员的选拔、培养和用人机制，加强注册会计师职业道德建设，不断提高注册会计师执业水平，并完善后续教育制度和培训，将作风正派、责任心强、业务素质高的干部充实到各级审计师队伍中。

2. 强化内部执业质量检查，提升内部控制审计质量

建议会计师事务所加强对内部控制审计底稿和质量的监督检查力度，加强对审计独立性管理和监督，强化对内部控制缺陷频发高发领域的监督检查力度；对执业过程中未能勤勉尽责和审计违规要加大处罚力度，严肃追责，决不姑息。

附：上市公司执行企业内控规范专家工作组成员名单

冯兰英 甘肃省纪委监委派驻省审计厅纪检监察组
汤风琴 天职国际会计师事务所（特殊普通合伙）
孙文刚 山东财经大学
陆 晏 天健会计师事务所（特殊普通合伙）
陈关亭 清华大学
武 瑶 普华永道商务咨询（上海）有限公司北京分公司
周 倜 安永（中国）企业咨询有限公司北京分公司
胡为民 迪博企业风险管理技术有限公司
钱 晖 北京久其软件股份有限公司
徐 捷 毕马威企业咨询（中国）有限公司
高雅娴 宝马汽车金融（中国）有限公司
崔 松 立信会计师事务所（特殊普通合伙）