

中国上市公司内部控制白皮书 (2022 年)

深圳市迪博企业风险管理技术有限公司

深圳市迪博内部控制与风险管理研究院

广东省企业风险管理智能控制工程技术研究中心

深圳企业博士后工作站深圳迪博企业风险管理技术有限公司分站

2022 年 9 月

目 录

前言	1
一、 样本选取与数据来源	1
二、 上市公司内部控制评级分析	2
(一) 上市公司内部控制评级概况	2
(二) 上市公司内部控制评级对比分析	3
(三) 上市公司内部控制目标实现情况分析	3
三、 上市公司内部控制执行情况分析	4
(一) 内部控制评价报告情况分析	4
1、 内部控制评价报告披露情况	4
2、 内部控制评价结论情况	5
3、 内部控制评价缺陷情况	7
4、 内部控制评价缺陷整改情况	10
(二) 内部控制审计情况分析	10
1、 内部控制审计报告披露情况分析	10
2、 内部控制审计报告意见分析	12
3、 内部控制审计缺陷披露情况分析	14
4、 内部控制审计费用披露情况分析	15
四、 内部控制信息披露质量分析	17
(一) 信息披露及时性	17
(二) 信息披露完整性	18
(三) 信息披露准确性	18
1、 内部控制有效性认定与内部控制评级结果对比	18
2、 内控自我评价结论与内控审计意见对比	18
3、 内控审计意见与财报审计意见对比	18
4、 内部控制评价报告与年报中关于重大缺陷信息披露情况对比	18
5、 内控审计报告与年报中关于内部控制审计意见信息披露情况对比	19
(四) 内部控制缺陷信息披露的充分性	19
五、 上市公司内部控制存在的主要问题	19
(一) 内部控制信息披露质量有待提升	19
(二) 内部控制制度建设及执行亟待加强	20
(三) 会计师事务所“看门人”职责有待强化	21
(四) 内部控制信息披露监管口径有待统一	22
(五) 原深中小板上市公司内部控制规范体系实施力度仍有待加强	22
六、 内部控制规范体系实施优化建议	22
(一) 以数智化赋能监管，提升内部控制整体水平	22
(二) 逐步规范统一信息披露准则要求，提高内部控制信息披露质量	23
(三) 充分发挥日常监督作用，构建重大、重要缺陷专项评价及内控责任回溯机制	23
(四) 强化内部控制审计质量管理体系，提升审计执业水平	23
(五) 加强对原中小板上市公司内控监督，进一步扩展内控体系强制实施范围	24

前言

根据《关于印发企业内部控制配套指引的通知》(财会〔2010〕11号)、《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)、《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》(证监会公告〔2014〕1号)等相关规定,沪深主板上市公司已进入全面实施内部控制规范体系阶段,在披露年度报告的同时披露年度自我评价报告,并聘请会计师事务所对财务报告内部控制有效性进行审计并出具审计报告。

对于深市原中小板上市公司,按照《关于深交所主板与中小板合并后原中小板上市公司实施企业内部控制规范体系的通知》(财会〔2021〕3号)要求,原中小板上市公司应当于2022年1月1日起全面实施企业内部控制规范体系,自通知发布之日起至2021年12月31日为过渡期。过渡期内原中小板上市公司可遵循深交所有关规定,披露内部控制相关信息¹。

对于沪市科创板上市公司,根据《科创板上市公司自律监管指南第7号——年度报告相关事项》要求,“上市公司当年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。”

对于北交所上市公司,根据《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第53号——北京证券交易所上市公司年度报告》(证监会公告〔2021〕33号)要求,公司应在年度报告中披露报告期内内部控制制度建设及实施情况,以及报告期内发现的内部控制重大缺陷情况,不对编制内控评价报告、内控审计报告进行强制性规定。

鉴于各证券交易所不同板块上市公司内部控制体系建设与实施规范性要求上各具特色和差异,为全面、深入了解我国上市公司内部控制规范体系执行效果,本报告在分析上市公司内部控制整体实施情况的基础上对不同板块上市公司内控执行情况进行进一步分析,并形成《中国上市公司内部控制白皮书(2022)》,这也是迪博公司自2008年起连续14年发布内部控制白皮书。

一、样本选取与数据来源

本报告选取截至2022年4月30日前在沪、深、京交易所A股上市并披露年度报告的4757家上市公司为研究对象,对上市公司内部控制披露情况进行分析。以2021年1月1日

¹ 依据《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)》,原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,出具内部控制审计或者鉴证报告。

前上市的 4106 家 A 股上市公司为样本，进行内部控制指数评级分析。本报告数据来源于上市公司公开披露的年报、内部控制评价报告、内部控制审计报告、财务重述报告、诉讼公告以及各监管机构对上市公司违法违规行为的处理公告等。本报告中所有数据都已收录至迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)。本报告是教育部人文社会科学研究青年项目“基于机器学习的内部控制缺陷预测模型研究：模型构建与应用”（项目批准号：19YJC790072）的阶段性研究成果。

二、上市公司内部控制评级分析

迪博·中国上市公司内部控制指数，采用千分制，围绕上市公司合法合规、资产安全、报告可靠、经营效率与效果、战略实现五大目标展开，形成了内控目标、要素与经济效果、财务数据有机结合的评价指标和上市公司个体评价、分类评价与资本市场整体评价有机结合的排名机制，是国内首个内部控制与风险管理能力量化评价体系，并按照四级八档的分类标准，对上市公司内部控制与风险管控水平进行评级划分。其中，内部控制指数评级处于 A 级及以上的上市公司内部控制质量较高，处于 BBB、BB 的公司内部控制水平良好，处于 B 级的公司内部控制水平处于合格线，而处于 C、D 级的上市公司内部控制水平较差。

(一) 上市公司内部控制评级概况

按照四级八档的分类标准，2022 年上市公司内部控制评级为 A 及以上的公司共 65 家，占比 1.58%；评级为 BBB、BB 的公司共 592 家，占比 14.42%；评级为 B 的公司 2450 家，占比 59.67%；评级为 C 的公司 696 家，占比 16.95%；评级为 D 的公司 303 家，占比 7.38%。接近 60% 的公司内部控制水平处于合格水平(B 级)。如图 1 所示。

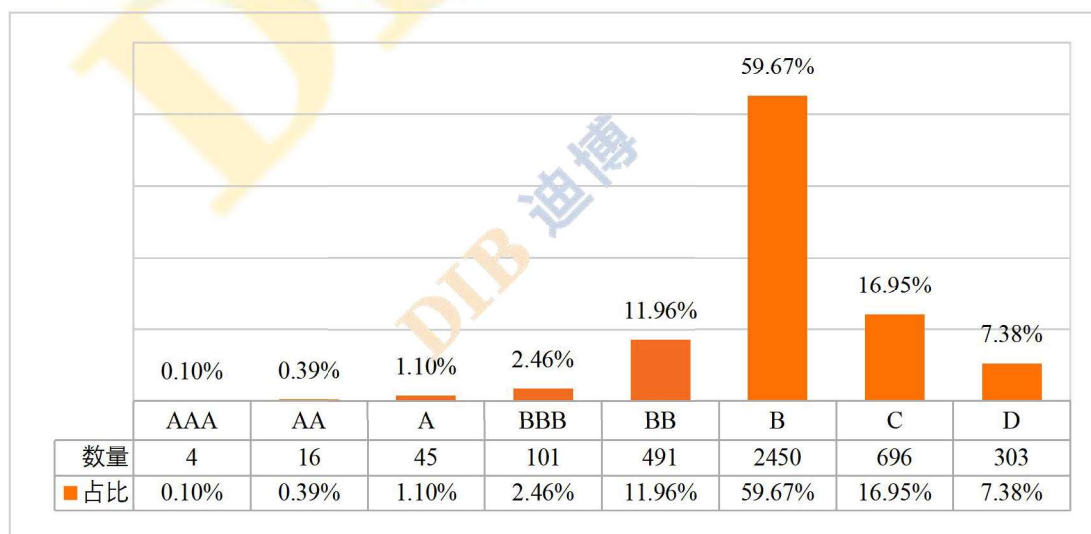


图 1 2022 年中国上市公司内部控制评级总体情况

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

(二) 上市公司内部控制评级对比分析

分析显示，2022 年上市公司内部控制指数综合平均得分接近及格水平，相较于上年略有上升。从评级分布来看，内部控制评级为 AAA 的公司占比略有下降，评级为 AA、A 的公司占比小幅上升，评级为 BBB 的公司占比略有上升，评级为 BB 的公司占比大幅下降，评级为 B 的公司占比大幅增加，评级为 C、D 的公司占比均有不同幅度下降。如图 2 所示。

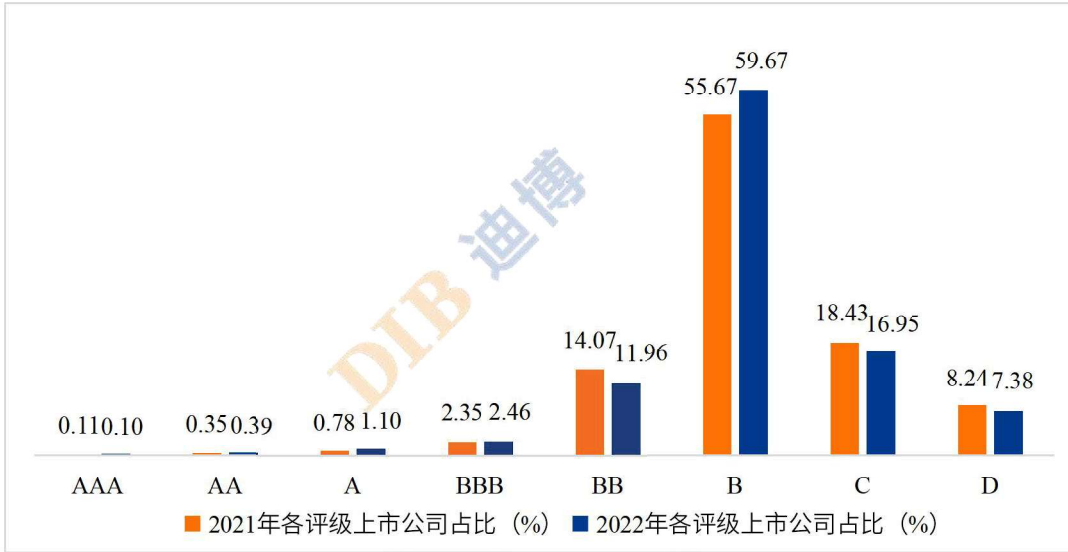


图 2 近两年上市公司内部控制评级水平对比分析

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

(三) 上市公司内部控制目标实现情况分析

从内部控制五目标实现情况来看，纳入内部控制指数评级样本范围的上市公司中，2022 年度战略层级指数、经营层级指数、合法合规指数、资产安全指数及报告可靠指数平均得分分别为 471.11、436.69、827.14、465.78 和 792.58，如图 3 所示。其中，战略、经营和资产安全目标实现情况不太理想，实现程度不及期望目标的一半，内部控制执行效果有待提升。此外，上市公司合法合规和报告可靠性目标实现情况也存在一定的上升空间。合法合规方面，2021 年有 34.43% 的上市公司受到证券监督管理部门和交易所处罚或被采取监管措施；报告可靠性方面，有 5.04% 的上市公司存在财务报表重述，6.06% 的公司财报审计被出具非标意见。

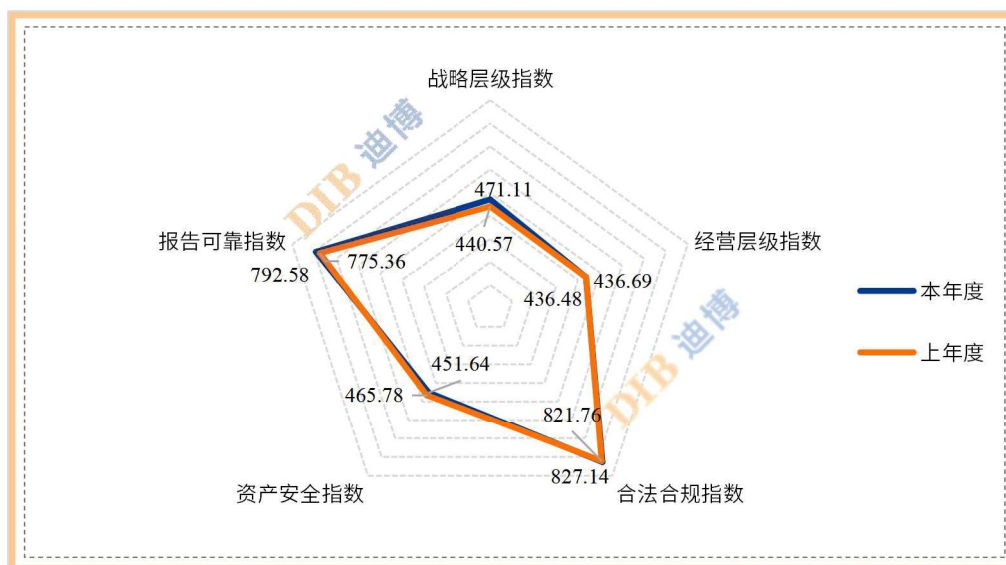


图3 近两年内部控制分项指数得分情况对比

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

三、上市公司内部控制执行情况分析

(一) 内部控制评价报告情况分析

1、内部控制评价报告披露情况

2021年度，4467家上市公司披露了年度内部控制评价报告，占披露年度报告的A股上市公司数量的93.90%，未披露年度内部控制评价报告的公司有290家，占比6.10%。分板块来看，深市原中小板、深市创业板和深市主板内部控制评价报告披露比例显著高于其他板块。如表1所示。

表1 2021年度上市公司内部控制评价报告总体披露情况

上市板块	已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(家)	占比(%)	数量(家)	占比(%)	
沪市主板	1530	92.28%	128	7.72%	1658
深市主板	478	99.58%	2	0.42%	480
深市原中小板	996	99.80%	2	0.20%	998
深市创业板	1129	99.73%	3	0.27%	1132
沪市科创板	290	73.23%	106	26.77%	396
北交所	44	47.31%	49	52.69%	93
合计	4467	93.90%	290	6.10%	4757

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

290家未披露内部控制评价报告的上市公司中，有180家上市公司符合豁免披露情形，其中因首年上市豁免披露的公司177家，因重组等重大事项豁免披露的公司共3家；51家公司在年报中提示已披露内部控制评价报告，但在指定网站上未见相关信息；51家公司年

报中未说明是否披露内部控制评价报告，且指定公开网站上未见相关信息；8家公司于2022年4月30日后才披露内部控制评价报告。各板块未披露内部控制评价报告原因如表2所示。

表2 2021年度上市公司未披露内部控制评价报告原因说明

上市板块	年报提示已披露,但在指定网站上未找到		年报未说明是否披露,且公开网站上未找到		豁免披露		延期披露 (2022年4月30日后披露)		未披露评价报告公司小计		上市公司数量
	数量(家)	占比(%)	数量(家)	占比(%)	数量(家)	占比(%)	数量(家)	占比(%)	数量(家)	占比(%)	
沪市主板	48	2.90	50	3.02	25	1.51	5	0.30	128	7.72	1658
深市主板	0	0.00	0	0.00	1	0.21	1	0.21	2	0.42	480
深市原中小板	1	0.10	0	0.00	1	0.10	0	0.00	2	0.20	998
深市创业板	2	0.18	0	0.00	0	0.00	1	0.09	3	0.27	1132
沪市科创板	0	0.00	1	0.25	104	26.26	1	0.25	106	26.77	396
北交所	0	0.00	0	0.00	49	52.69	0	0.00	49	52.69	93
合计	51	1.07	51	1.07	180	3.78	8	0.17	290	6.10	4757

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

从内部控制评价报告披露趋势来看：2007年以来，上市公司内部控制评价报告披露数量逐年增长，披露比例也呈整体上升趋势，自2013年起逐步趋于稳定。2018年以后，内部控制评价报告的披露比例稳定在95%上下，如图4所示。

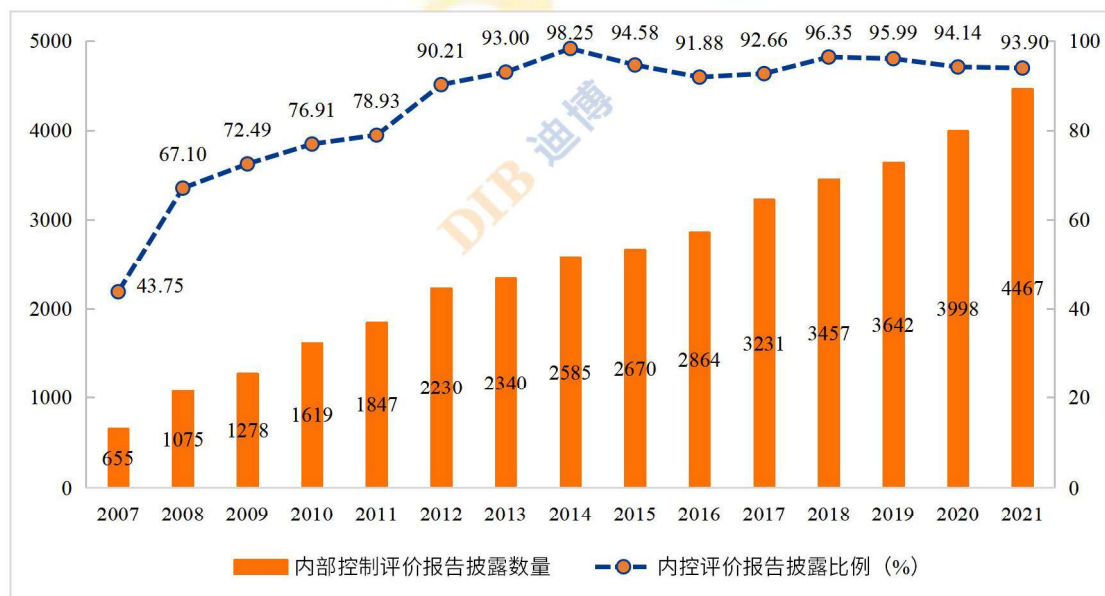


图4 2007-2021年上市公司内部控制评价报告披露数量及占比情况

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

2、内部控制评价结论情况

2021年，内部控制被认定为整体有效和非整体有效的上市公司分别为4397家、70家，

占比分别为 98.43%、1.57%。70 家内部控制被认定为非整体有效的上市公司中，11 家为财报内控有效、非财报内控无效，占比 0.25%；47 家为财报内控无效、非财报内控有效，占比 1.05%；12 家为整体无效，占比 0.27%。如图 5 所示。

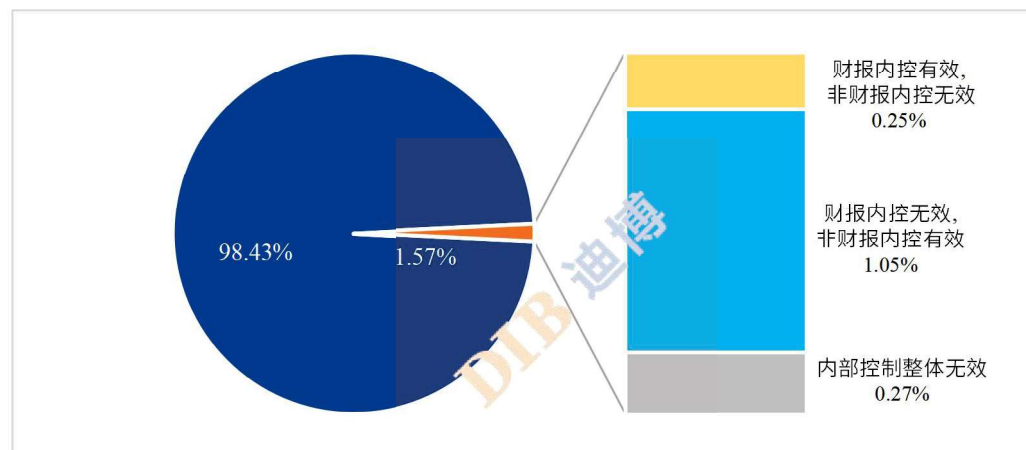


图 5 上市公司内部控制评价报告及结论披露情况

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

各板块内部控制非整体有效情况如表 3 所示，其中深市主板上市公司内部控制非整体有效的比例远高于其他板块。

表 3 内部控制评价结论非整体有效情况

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		内部控制整体无效		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	0.26	12	0.78	2	0.13	18	1.18	1530
深市主板	2	0.42	15	3.14	2	0.42	19	3.97	478
深市原中小板	2	0.20	14	1.41	3	0.30	19	1.91	996
深市创业板	3	0.27	3	0.18	4	0.35	10	0.89	1129
沪市科创板	0	0.00	3	0.27	0	0.00	3	1.03	290
北交所	0	0.00	0	0.00	1	2.27	1	2.27	44
合计	11	0.25	47	1.05	12	0.27	70	1.57	4467

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

从内部控制评价结论有效性来看：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整体上逐年上升，2013 起有显著增长，2019 年达到峰值，近两年又有所下降。如图 6 所示。



图 6 2007-2021 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

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

3、内部控制评价缺陷情况

500 家上市公司披露其存在内部控制缺陷，占披露了内部控制评价报告公司数量的 11.19%。其中 88 家披露存在内部控制重大缺陷，52 家披露存在内部控制重要缺陷，392 家披露存在内部控制一般缺陷。500 家上市公司共披露 3761 项内部控制缺陷，其中重大缺陷 152 项，重要缺陷 67 项，一般缺陷 3542 项。如表 4 所示。

表 4 上市公司内部控制缺陷披露情况

缺陷类型	内部控制缺陷公司情况		内部控制缺陷数量情况	
	公司数量	占披露内控评价报告公司数量的比例 (%)	缺陷数量	占缺陷总数比例 (%)
重大缺陷	88	1.97	152	4.04
重要缺陷	52	1.16	67	1.78
一般缺陷	392	8.78	3542	94.18
合计	500	11.19	3761	100.00

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

对比 2007~2021 年内部控制缺陷披露情况发现：披露内部控制重大、重要缺陷的上市公司比例在 2018 年前整体呈上升趋势，2018 年达到最高值 5.12%，随后逐年下降，2021 年披露存在内部控制重大重要缺陷的公司占比仅 2.98%；披露内部控制一般缺陷的公司比例呈总体下降趋势，但整体披露比例仍远高于披露内部控制重大重要缺陷的公司。如图 7 所示。

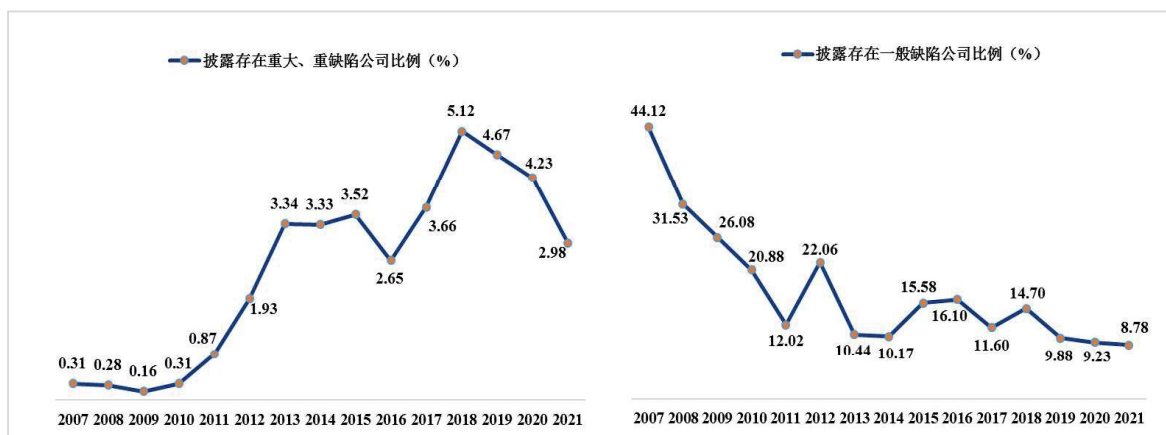


图 7 2007~2021 年上市公司内部控制缺陷披露情况对比

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

152 项内部控制重大缺陷中，财报重大缺陷 113 项，分布于 71 家公司；非财报重大缺陷 39 项，分布于 30 家公司。67 项内部控制重要缺陷中，财报重要缺陷 24 项，分布于 20 家公司；非财报重要缺陷 43 项，分布于 36 家公司。3542 项一般缺陷中，财报一般缺陷 456 项，非财报一般缺陷 2772 项²。如表 5 所示。

表 5 财报和非财报中各类缺陷的数量和占比

缺陷类型	财报		非财报		未区分财报/非财报	
	缺陷数量	占比 (%)	缺陷数量	占比 (%)	缺陷数量	占比 (%)
重大缺陷	113	3.00	39	1.04	0	0
重要缺陷	24	0.64	43	1.14	0	0
一般缺陷	456	12.12	2772	73.70	314	8.35
合计	593	15.77	2854	75.88	314	8.35

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

进一步分析缺陷涉及的具体内容发现，2021 年上市公司内部控制缺陷主要集中在资金活动、资产管理、采购业务、销售业务、财务报告、合同管理、组织架构、工程项目、关联交易、人力资源等领域。如图 8 所示。

² 另有 37 家公司仅披露一般缺陷数量，未说明缺陷性质（财报缺陷/非财报缺陷），涉及 314 项一般缺陷。

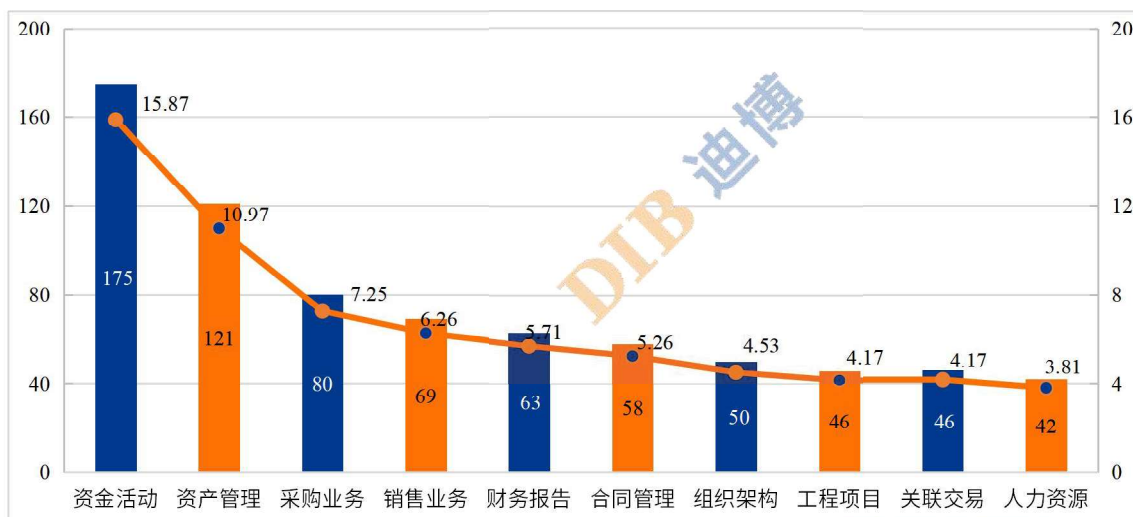


图8 2021年上市公司内部控制缺陷所处的前十大业务领域

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

与上年相比，2021年前十大管控薄弱环节基本维持不变，资金活动、资产管理、采购业务、销售业务仍是公司内控缺陷高发领域。其中，资金活动相关缺陷主要表现为控股股东、实际控制人及其关联方存在非经营性资金占用、对外投资管理制度不完善、大额应收款项未能有效回收等；资产管理相关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、存货核算不准确等；采购业务相关缺陷主要表现为供应商准入评审不规范、供应商费用结算管理疏漏、采购部门与财务部门对账不及时、采购验收资料不完备等；销售业务相关缺陷主要表现为销售人员代收代付款、销售记录资料不完整、定价管理不清晰等。与此同时，财务报告、合同管理领域的内控缺陷较上年有所增多，组织机构、关联交易、人力资源的内控缺陷较上年有所下降。如表6所示。

表6 近两年上市公司内部控制缺陷所处前十大业务领域变化分析

缺陷事项	2021年缺陷排序	2020年缺陷排序	排序升降情况
资金活动	1	1	不变
资产管理	2	2	不变
采购业务	3	3	不变
销售业务	4	4	不变
财务报告	5	8	↑3
合同管理	6	9	↑3
组织架构	7	5	↓2
工程项目	8	8	不变
关联交易	8	7	↓1
人力资源	9	6	↓3

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

4、内部控制评价缺陷整改情况

2021年，上市公司披露的内部控制重大、重要缺陷内容总计214项³。其中，截至报告发出日，有效整改的缺陷占比47.66%。如图9所示。

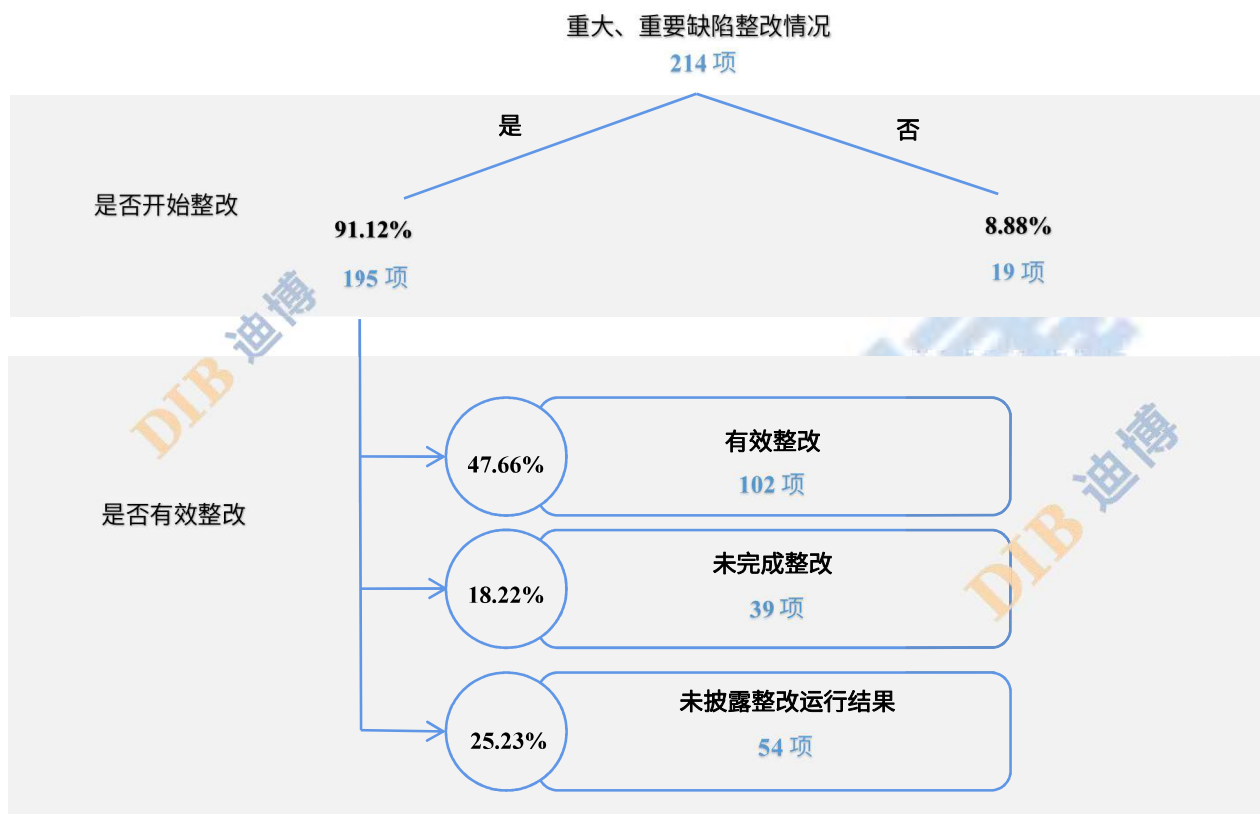


图9 2021年上市公司内部控制重大、重要缺陷整改情况

数据来源：迪博数据资讯（www.dibdata.cn）

(二) 内部控制审计情况分析

1、内部控制审计报告披露情况分析

2021年，3558家上市公司聘请会计师事务所对内部控制有效性进行了审计，占披露年度报告的A股上市公司数量的74.80%，未披露内部控制审计报告的公司1199家，占披露年度报告的A股上市公司数量的25.20%，如表7所示。

表7 2021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	1616	97.47	42	2.53	1658
深市主板	469	97.71	11	2.29	480
深市原中小板	752	75.35	246	24.65	998

³ 有1家公司披露存在5项重要缺陷，但未说明具体内容。

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 (%)	
深市创业板	435	38.43	697	61.57	1132
沪市科创板	268	67.68	128	32.32	396
北交所	18	19.35	75	80.65	93
合计	3558	74.80	1199	25.20	4757

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

未单独披露内部控制审计报告的上市公司中，377 家上市公司因首年上市或存在重大资产重组等事项而豁免披露，其中 376 家因首年上市豁免披露的公司，1 家因重组等重大事项豁免披露⁴；225 家深市原中小板上市公司在过渡期间遵循原深交所规定，按至少每两年对内部控制有效性进行一次审计或者鉴证，因其 2020 年已实施内部控制鉴证或审计，本年度未聘请事务所对内部控制有效性进行审计或鉴证。上市公司未单独披露内部控制审计报告原因如表 8 所示。

表 8 2021 年上市公司未单独披露内部控制审计报告原因说明

上市板块	年报提示已披露但在指定网站未见披露		年报未说明是否披露且指定网站未见披露		豁免披露		延期披露 (2022.4.30 之后披露)		上年已披露，本年可豁免披露		未单独披露内部控制审计报告公司小计		上市公司数量
	数量	占比 (%)	数量	占比 (%)	数量	占比 (%)	数量	占比 (%)	数量	占比 (%)	数量	占比 (%)	
沪市主板	15	0.90	0	0.00	25	1.51	2	0.12	0	0.00	42	2.53	1658
深市主板	4	0.83	1	0.21	6	1.25	0	0.00	0	0.00	11	2.29	480
深市原中小板	1	0.10	17	1.70	3	0.30	0	0.00	225	22.55	246	24.65	998
深市创业板	13	1.15	539	47.61	145	12.81	0	0.00	0	0.00	697	61.57	1132
沪市科创板	4	1.01	1	0.25	123	31.06	0	0.00	0	0.00	128	32.32	396
北交所	0	0.00	0	0.00	75	80.65	0	0.00	0	0.00	75	80.65	93
合计	37	0.78	558	11.73	377	7.93	2	0.04	225	4.73	1199	25.20	4757

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

从内部控制审计报告历年披露情况来看：2007 年至 2021 年期间，上市公司披露内部控制审计报告的比例在不断变化，总体上呈上升趋势，2007 年至 2015 年大幅上升，随后趋于稳定，维持在 75%上下，如图 10 所示。

⁴ 1 家上市公司在年报中披露报告期内公司实施了重大资产重组，同时公司披露了内部控制审计报告，内部控制审计意见类型为标准无保留意见，但通过公开指定网站未见相关信息。

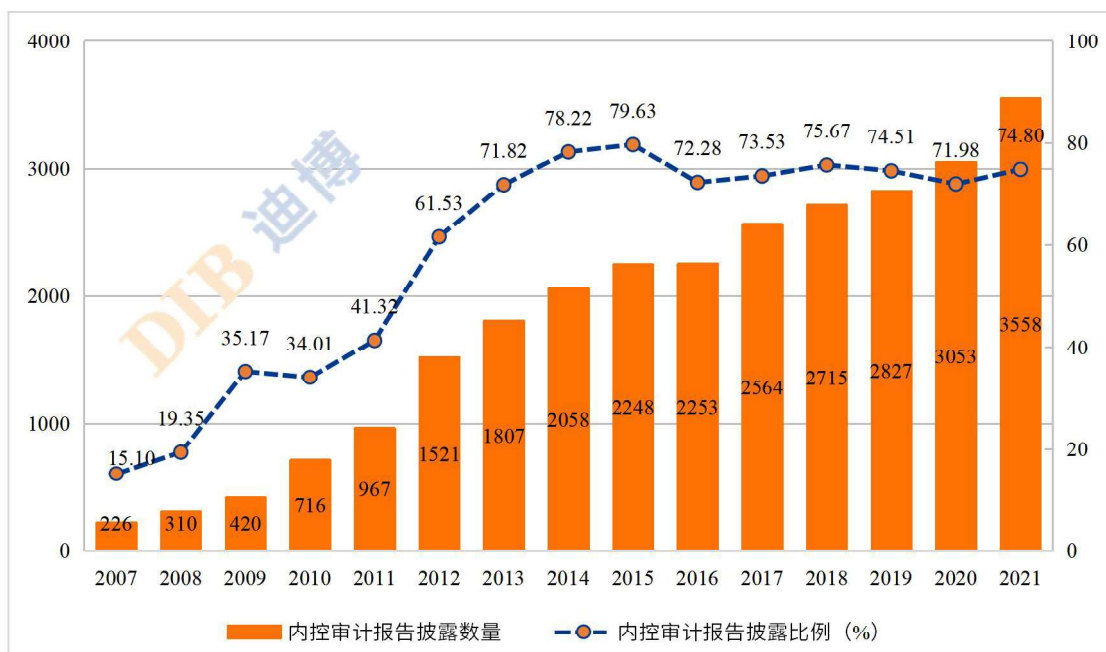


图 10 2007-2021 年上市公司内部控制审计报告披露数量及占比情况

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

3558 家已披露内部控制审计报告的上市公司中，70.77%的上市公司聘请会计师事务所依据《企业内部控制审计指引》的要求出具了规范的内部控制审计报告，其中沪深主板及沪市科创板上市公司出具内部控制审计报告的比例远高于其他板块。深市原中小板上市公司中，仅 24.73%的公司披露了规范的内部控制审计报告，73.27%的公司披露的为内部控制鉴证报告，具体如表 9 所示。

表 9 2021 年上市公司内部控制审计报告类型披露情况

上市板块	规范内部控制审计报告		内部控制鉴证报告		其它类型报告		披露内控审计报告公司数量
	数量	占比 (%)	数量	占比 (%)	数量	占比 (%)	
沪市主板	1593	98.58	14	0.87	9	0.56	1616
深市主板	460	98.08	31	1.71	1	0.21	469
深市原中小板	186	24.73	528	73.27	15	1.99	752
深市创业版	25	5.75	405	93.10	5	1.15	435
沪市科创板	251	93.66	16	5.97	1	0.37	268
北交所	3	16.67	15	83.33	0	0.00	18
合计	2518	70.77	1009	28.36	31	0.87	3558

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

2、内部控制审计报告意见分析

3558 家披露了内控审计报告的上市公司中，有 3431 家内部控制审计意见为标准无保留意见，占比为 96.43%，127 家内部控制审计意见为非标准无保留意见，占比为 3.57%。被出

具非标准无保留意见的上市公司情况如下:58 家为带强调事项段的无保留意见,占比 1.63%; 8 家为保留意见,占比 0.22%; 5 家为无法表示意见,占比 0.14%; 56 家为否定意见,占比 1.57%。如图 11 所示。

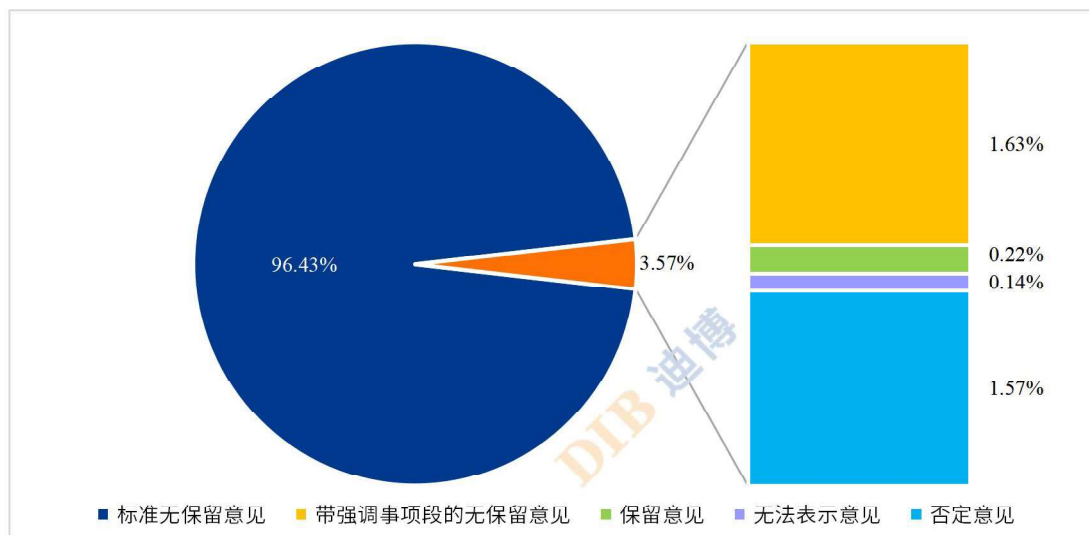


图 11 上市公司内部控制审计报告及意见披露情况

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

分板块来看，深市主板被出具为非标准无保留的公司比例最高，其次为深市原中小板、沪市主板。北交所 18 家披露内部控制审计报告的上市公司均被出具了标准无保留意见。如表 10 所示。

表 10 2021 年上市公司内部控制审计意见非标情况

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		审计意见非标情况小计		披露内控审计报告公司数量
	数量	占比 (%)	数量	占比 (%)	数量	占比 (%)	数量	占比 (%)	数量	占比 (%)	
沪市主板	31	1.92	0	0.00	1	0.06	23	1.42	55	3.40	1616
深市主板	12	2.56	0	0.00	1	0.21	18	3.84	31	6.61	469
深市原中小板	13	1.73	8	1.06	3	0.40	11	1.46	35	4.65	752
深市创业板	1	0.23	0	0.00	0	0.00	1	0.23	2	0.46	435
沪市科创板	1	0.37	0	0.00	0	0.00	3	1.12	4	1.49	268
北交所	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	18
总计	58	1.63	8	0.22	5	0.14	56	1.57	127	3.57	3558

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

从内部控制审计非标意见情况变动来看：2007 年至 2021 年期间，上市公司被出具为非

标审计意见的公司比例整体呈上升趋势。其中，2007年至2010年期间小幅波动，2011年至2018年期间整体呈上升趋势，2018年后逐年下降，2021年降至4%以下。如图12所示。

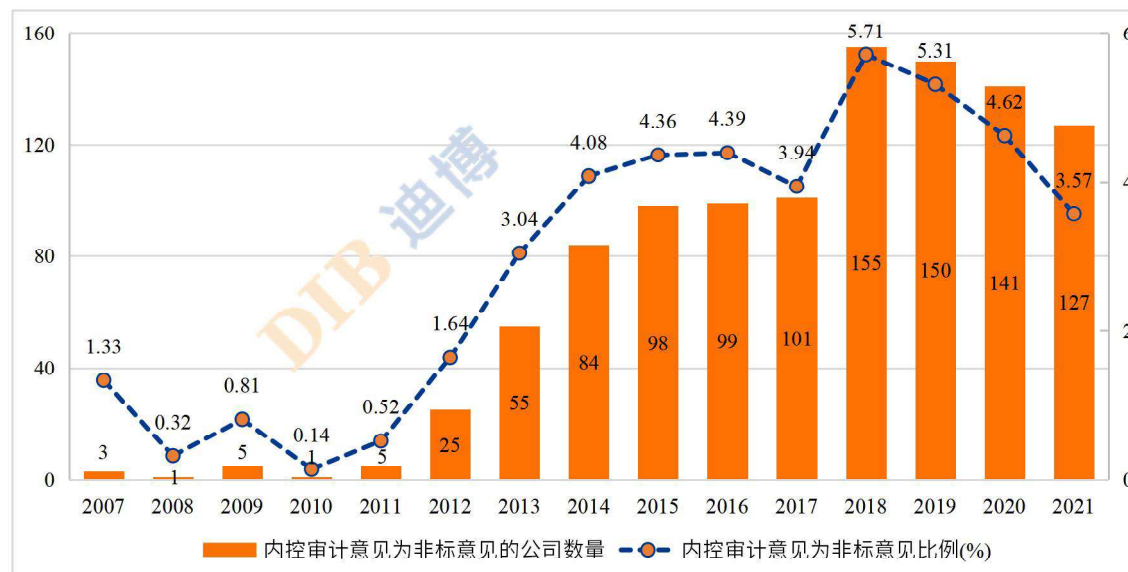


图12 2007-2021年上市公司内部控制审计意见非标数量及占比情况

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

3、内部控制审计缺陷披露情况分析

2021年，注册会计师在执行企业内部控制审计过程中，共识别出189项缺陷，涉及116家上市公司。其中，重大缺陷126项，重要缺陷9项，一般缺陷11项，未区分等级的缺陷43项，具体情况如表11所示。

表11 2021年上市公司内部控制审计报告缺陷内容披露情况

缺陷等级	披露存在内控缺陷情况		内控缺陷数量情况	
	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	73	2.05	126	66.67
重要缺陷	8	0.22	9	4.76
一般缺陷	7	0.20	11	5.82
未区分等级缺陷	34	0.96	43	22.75
合计	116	3.26	189	100.00

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

从具体的缺陷内容来看，上市公司内部控制重大缺陷涉及的业务活动主要集中在资金活动、组织架构、关联交易、信息披露、财务报告、资产管理、担保业务、采购业务、销售业务和工程项目等领域，其中接近1/3为资金活动领域缺陷。如图13所示。

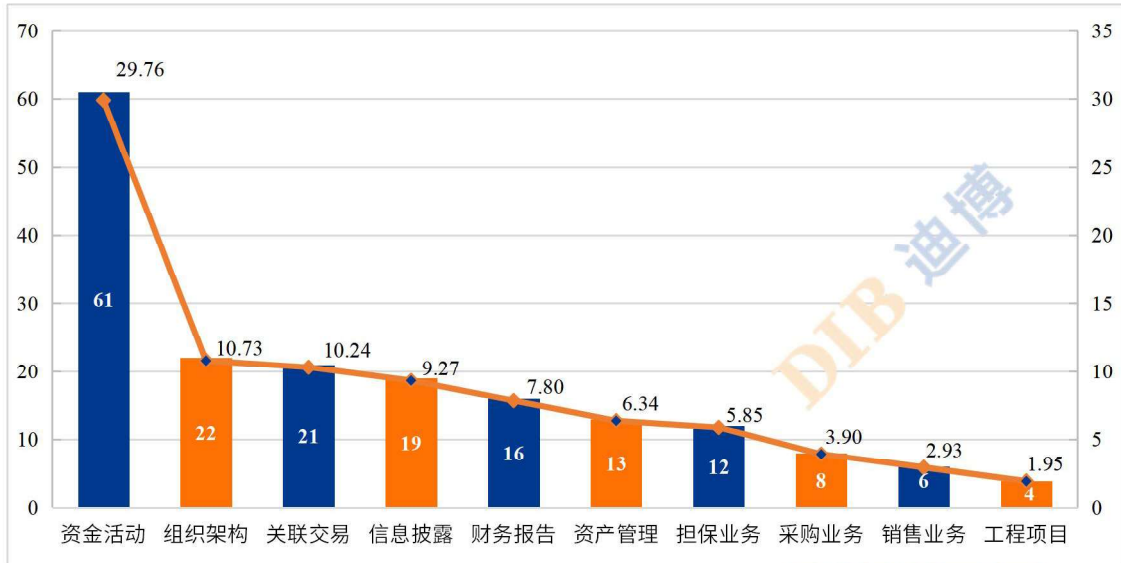


图 13 2021 年事务所执行审计业务过程中发现的前十大内部控制重大缺陷

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

进一步分析发现，资金活动缺陷主要表现在票据和印章管理不规范、应收账款上缺少与客户的对账与催款记录、未对款项的可收回性进行有效风险评估、对账催收未采取及时有效的法律追偿手段等，投资活动缺乏有效的投前尽职调查与投后管理等；组织架构缺陷主要表现为未能获取下属子公司相关资料，对子公司的有效管控缺失等；关联交易缺陷主要表现为公司实际控制人不遵守公司关联交易相关制度、未履行必要的审批流程和信息披露义务、关联方非经营性占用资金等。

4、内部控制审计费用披露情况分析

2021 年，3558 家披露内部控制审计报告的上市公司中，2217 家公司披露了内部控制审计费用，占比 62.31%；1341 家未披露内部控制审计费用，占比 37.69%。分板块来看，沪市主板披露内部控制审计费用的公司比例最高，沪市科创板次之。如表 12 所示。

表 12 2021 年上市公司披露内部控制审计费用情况

上市板块	披露内控审计费用的公司		未披露内控审计费用的公司		披露内控审计报告公司数量
	数量	占比 (%)	数量	占比 (%)	
沪市主板	1567	96.97	49	3.03	1616
深市主板	275	58.64	194	41.36	469
深市原中小板	117	15.56	635	84.44	752
深市创业板	25	5.75	410	94.25	435
沪市科创板	233	86.94	35	13.06	268
北交所	0	0.00	18	100	18
合计	2217	62.31	1341	37.69	3558

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

2021年内控审计费用总额为95259.48万元，较上年同比增加9.22%；审计费用总额为505957.22万元，较上年同比增加5.53%；内部控制审计费用占审计总费用的18.83%，相比上年增加0.30%。近五年来上市公司内部控制审计总费用保持平稳略有增长，审计总费用也呈上升趋势。如图14所示。

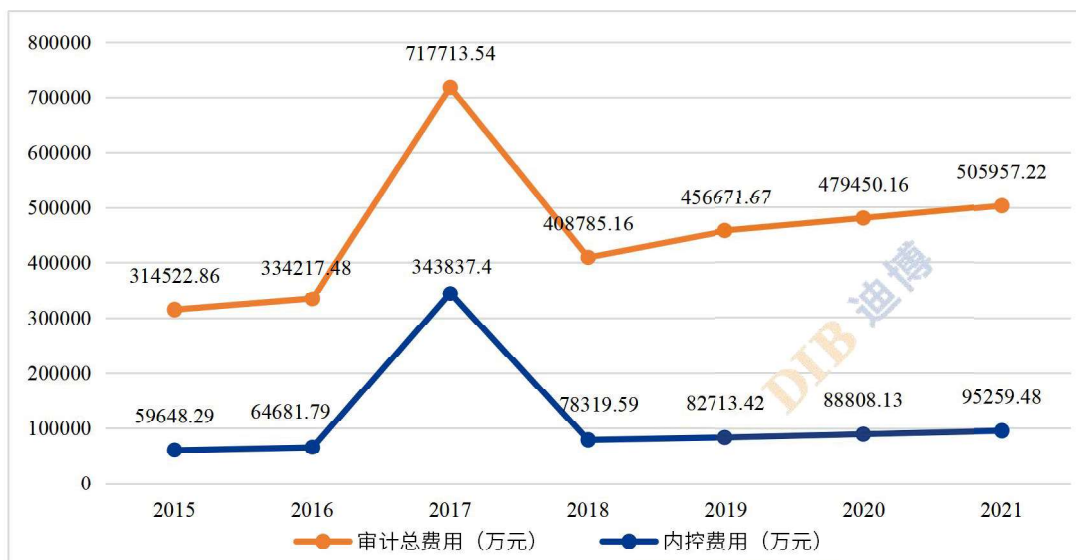


图14 2015年-2021年上市公司内部控制审计费用情况

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

2217家披露了年度内部控制审计费用的上市公司，平均每家公司支出的内部控制审计费用为42.97万元。其中，沪市科创板上市公司的平均内部控制审计费用要远低于其他板块，具体如表13所示。

表13 2021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)	内控审计费用占审计费用总额比例	披露内控审计费用公司数量
沪市主板	71213.30	389166.45	45.45	18.30%	1567
深市主板	12418.81	58501.73	45.16	21.23%	275
深市原中小板	5408.68	26067.56	46.23	20.75%	117
深市创业板	977.25	3971.98	39.09	24.60%	25
沪市科创板	5241.44	28249.50	22.50	18.55%	233
北交所	/	/	/	/	0
合计	95259.48	505957.22	42.97	18.83%	2217

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

按不同的报告类型来看，披露规范的内部控制审计报告的上市公司平均内控审计费用远高出实施内部控制鉴证服务的上市公司，如表 14 所示。

表 14 2021 年不同报告类型的内控审计费用情况

报告类型	公司数量	内控审计费用 (万元)	审计费用总额 (万元)	内控审计费用占 审计费用总额比 例 (%)	平均内控 审计费用 (万元)
规范的内部控制审计报告	2124	90373.93	488768.22	18.49	42.54
内部控制鉴证报告	81	4018.25	13598.20	29.54	49.61
其它类型报告	12	867.30	3590.8	24.15	142.48
总计	2217	95259.48	505957.22	18.83	42.97

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

按不同审计方式来看，2217 家披露内部控制审计费用的公司中，2190 家公司为整合审计，27 家为单独审计。进行单独审计的 27 家上市公司内部控制审计费用总额为 2246.36 万元，占审计费用总额的比例为 17.73%，略低于进行整合审计的上市公司内控审计费用占比；实施单独审计的上市公司平均内控审计费用 83.20 万元，远高于进行整合审计的上市公司，如表 15 所示。

表 15 2021 年上市公司单独审计与整合审计内控审计费用对比

审计方式	公司数量	内控审计费用 (万元)	审计费用总 额 (万元)	内控审计费用占审计费用 总额比例 (%)	平均内控审计 费用 (万元)
整合审计	2190	93013.12	492995.26	18.87	42.47
单独审计	27	2246.36	12961.96	17.73	83.20
合计	2217	95259.48	505957.22	18.83	42.97

数据来源：迪博数据资讯 (www.dibdata.cn)

四、内部控制信息披露质量分析

(一) 信息披露及时性

在年度报告披露方面，4757 家上市公司在规定时间内披露了 2021 年年度报告，占比 98.73%，仍有 13 家上市公司未能 2022 年 4 月 30 日前如期披露 2021 年年度报告，占比 0.27%。

在内部控制评价报告方面，4467 家上市公司披露了内部控制评价报告，占比 93.90%；290 家公司未披露内部控制评价报告，占比 6.10%。其中，剔除豁免披露情形，仍有 104 家沪深主板上市公司存在应披露内部控制评价报告而实际未披露的情形。

在内部控制审计报告方面，3558 家上市公司披露了内控审计报告，占比 74.80%，1199

家未披露内控审计报告，占比 25.20%。其中，剔除豁免披露情形，仍有 26 家沪深主板上市公司存在应披露内部控制审计报告而实际未披露的情形。

(二) 信息披露完整性

在内部控制评价报告方面，21.65% (967 家) 的上市公司内部控制信息披露内容不完整，其中：140 家上市公司 (占比 3.13%) 未披露纳入评价范围的主要单位，103 家上市公司 (占比 2.31%) 未披露纳入评价范围的业务和事项，706 家上市公司 (占比 15.80%) 未披露高风险领域，487 家上市公司 (占比 10.90%) 和 493 家上市公司 (占比 11.04%) 未披露纳入评价范围的资产总额和营业收入占比情况。

在内部控制审计报告方面，2566 家上市公司完整地披露了内部控制审计 (鉴证报告) 信息，占比 72.12%；992 家公司披露信息不完整，包括未披露签字会计师信息、注册会计师签字盖章或会计师事务所盖章缺失等，占比 27.88%。

(三) 信息披露准确性

1、内部控制有效性认定与内部控制评级结果对比

根据迪博·中国上市公司内部控制指数，内部控制评级为 C、D 的上市公司占比 24.33%，但纳入内部控制指数评级范围的上市公司中，仅有 1.73% 的公司内部控制自我评价结论为非整体有效，3.84% 的公司内部控制审计意见为非标准无保留意见。

2、内控自我评价结论与内控审计意见对比

同时披露 2021 年度内部控制评价报告和内部控制审计报告的 3448 家上市公司中，65 家公司内控自我评价结论与内控审计意见不一致，均为内部控制评价结论整体有效，但内控审计意见非标，具体为：49 家公司内控审计意见为带强调事项段的无保留意见；5 家公司为保留意见；2 家公司为无法表示意见；9 家公司为否定意见。

3、内控审计意见与财报审计意见对比

3358 家披露了 2021 年度内部控制审计报告的上市公司中，131 家内控审计意见与财报审计意见不一致，占比 3.68%。其中，16 家财报审计意见为保留意见，但内控审计意见是标准无保留意见；1 家财报审计意见为无法表示意见，但内控审计意见为标准无保留意见；2 家公司财报审计意见为标准无保留意见，但内控审计意见分别为否定意见和保留意见。

4、内部控制评价报告与年报中关于重大缺陷信息披露情况对比

对比 2021 年年报中披露的内部控制相关信息和内部控制报告披露的信息发现：25 家公司年报中披露不存在内部控制重大缺陷但内控评价报告披露存在重大缺陷，1 家公司年报披

露内部控制存在重大缺陷但内控自我评价报告披露无重大缺陷。

5、内控审计报告与年报中关于内部控制审计意见信息披露情况对比

对比内控审计报告与年报中披露的内部控制审计意见类型发现：14家上市公司年报内控审计意见为标准无保留意见，但内控审计报告为带强调事项段的无保留意见；3家公司年报内控审计意见为带强调事项段的无保留意见，但内控审计报告被出具标准无保留意见；1家公司年报内控审计意见为带强调事项段无保留意见，但内控审计报告为否定意见；1家公司年报内控审计意见为保留意见，但出具的内控审计报告为带强调事项段的无保留意见；1家公司年报披露内部控制审计意见为无法表示意见，但内控审计报告为否定意见。

(四) 内部控制缺陷信息披露的充分性

从披露存在内部控制缺陷的公司来看，披露内控评价报告的上市公司中，有67家公司披露存在内部控制缺陷但未披露具体的缺陷内容，占披露存在内部控制缺陷的公司的13.40%，共涉及2716项缺陷。

从披露的内部控制缺陷内容来看，1045项披露具体内容的内控缺陷中，有116项缺陷内容描述笼统，缺乏实质信息，占比11.10%；424项缺陷无对应的整改措施，占比40.57%。另有23家公司涉嫌违反证券法律规定并被证监会立案调查，但其内控评价报告中未披露相关缺陷，占比4.60%。

五、上市公司内部控制存在的主要问题

(一) 内部控制信息披露质量有待提升

1、**信息披露未实现应披尽披。**13家上市公司未按监管要求于2022年4月30日前披露2021年年度报告，也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。此外，纳入强制实施范围的上市公司中，104家沪深主板上市公司存在应披露内控评价报告而实际未披露情形，26家沪深主板上市公司存在应披露内部控制审计报告而实际未披露的情形。

2、**信息披露完整性有待提高。**内部控制评价报告披露方面，有21.65%的上市公司内部控制评价信息披露不完整，如未完整披露纳入评价范围的主要单位、纳入评价范围的资产总额和营业收入占比、主要业务和事项、高风险领域等。内部控制审计内容要素披露方面，27.92%的上市公司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。

3、**信息披露准确性有待加强。**主要体现为信息披露不一致。一方面，上市公司披露的内控评价报告结论、内控审计报告意见、财报审计意见存在重大不一致。如部分公司在内控

审计报告披露存在财报重大缺陷，但内控评价结论为内部控制整体有效，报告期内不存在财报重大、重要缺陷。另一方面，上市公司年报内部控制信息披露与公司自身单独披露的内部控制报告间信息也存在重大不一致，主要表现为年报中关于内部控制报告披露情况、内部控制重大缺陷信息以及内部控制审计意见信息与公司单独披露的内控报告间存在差异。不同来源间信息披露不一致，甚至自相矛盾，很容易对投资者形成误导。

4、内控信息披露的充分性有待提升。主要表现为信息披露含金量不高，或流于形式，或避重就轻、泛泛而谈，具体表现为：

一是信息披露流于形式。以缺陷认定标准信息披露为例，尽管有的上市公司披露了内部控制缺陷认定标准，但大部分都是基于企业内部控制评价指引等规定进行的形式化披露，存在对缺陷认定与识别未按照缺陷认定标准要求进行判定与执行的情形。如某公司财报内控重大缺陷的定量标准为“错报大于等于利润总额的 5%”，而其缺陷认定情况则是“根据公司经审计财务报表，子公司净资产为 12,391.74 万元，占合并报表归属于上市公司股东净资产的 6.42%；总资产为 13,910.65 万元，占上市公司合并报表总资产 5.89%，缺陷对上市公司影响较小。”缺陷影响程度认定与其缺陷认定标准完全脱节。

二是信息披露避重就轻，存在“打擦边球”现象。部分上市公司将公司存在的内部控制缺陷及违法违规处罚等信息仅在“其他内部控制相关重大事项说明”中予以披露，而未在“内部控制缺陷认定及整改情况”中提及。如某公司将其在 2021 年度因违规使用募集资金而受到交易所监管处罚的事项披露于内控评价报告“其他内部控制相关重大事项说明——上一年度内部控制缺陷整改情况”段落中，而未识作为本年度缺陷。另有 23 家上市公司在“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，而未将其认定为内部控制缺陷。

(二) 内部控制制度建设及执行亟待加强

1、事前标准设计不健全。10.71%的内部控制缺陷是因上市公司内控制度、流程、职责权限设置及内控规范、标准设计不健全、不合理或更新不及时导致。如某公司组织架构管理中，原董事长和总理由同一人担任，导致其决策、执行与监督部门之间的权责分配不合理，缺乏互相独立与制衡机制，便利法人治理结构形同虚设，无法进行科学决策。

2、事中执行不到位。84.02%的内部控制缺陷是因未按制度执行或执行不到位所致。如某公司自 2017 年 2 月起为关联方提供担保未履行相应的内部控制制度审批程序，累计涉及 148410 余万元担保事宜，截至 2021 年 12 月 31 日，尚未完成对上述重大缺陷的整改。从事

中执行缺陷的具体内容分析发现，资金活动和资产管理领域管控薄弱，为缺陷高发领域，连续稳居上市公司内部控制缺陷前两位。其中，资金活动领域的重大缺陷主要发生在非经营性资金占用、应收账款催收、投资管理、票据与印章使用等环节；资产管理领域缺陷主要发生在资产出入库、盘点及存货管理环节。

3、事后评价不积极。纳入内部控制指数评级范围且披露了内部控制报告的上市公司中，内部控制质量较差（评级为 C、D）的公司占比 23.06%，但内控自我结论非整体有效或内控审计意见非标的公司占比仅 3.77%，而同年被监管机构立案稽查或采取处罚、公开谴责、通报批评等监管措施的上市公司占比高达 34.43%。上市公司内部控制有效性评价未能充分反映公司内控真实水平，被外部监管机构察觉到的问题，也未能及时被上市公司内部控制规范体系事先发现与纠正。

4、持续改进不到位。截至报告发出日，上市公司自我评价过程中发现的内部控制重大、重要缺陷中有半数以上（53.34%）的缺陷未得到有效整改。与此同时，部分公司对于内部控制审计发现的问题亦熟视无睹，存在同一内部控制缺陷多年连续重复出现，未及时进行有效整改。如某公司于 2018 年期间发生的公司控股股东在未履行公司内部审批决策程序的情况下以公司子公司名义开具商业承兑汇票、对外担保、对外借款等违规事项，该违规事项持续至 2021 年内部控制报告披露日仍未得到有效解决。

(三) 会计师事务所“看门人”职责有待强化

1、会计事务所出具的内部控制审计报告质量有待提升。一是审计意见类型不明确。如某会计师事务所在为上市公司实施内部控制审计过程中，识别到公司存在非经营性资金占用和工程施工与成本控制等重大缺陷，且不存在审计范围受限情形，但其出具的内部控制审计结论为“除上述内部控制的重大缺陷及其对实现控制目标的影响外，.....于 2021 年 12 月 31 日在所有重大方面保持了与财务报告有关的内部控制”。内部控制审计意见模棱两可，未作出正面评价。二是强调事项段使用不恰当，个别内部控制审计报告将非财报重大缺陷作为强调事项披露，而未单独增加非财报内部控制重大缺陷描述段，混淆了非财报内控重大缺陷描述段与强调事项段的作用。

2、整合审计优势未进行充分利用。目前上市公司大多聘请会计师事务所通过整合审计的方式对内部控制审计与财务报表审计开展审计，其在内部控制审计与财务报表审计中获取的审计证据应当相互印证，相互利用，但实际执行过程中，整合审计优势未得到充分利用，存在内部控制审计与财务报表审计存在显著差异。如某公司因报告期内涉嫌信息披露违法违规

规等事项被立案调查，无法判断立案调查结果对财报整体的影响程度，财务报表审计被出具保留意见，但其内控审计报告却对公司报告期内受到立案调查的事项只字未提，出具了标准无保留的内部控制审计意见。

(四) 内部控制信息披露监管口径有待统一

目前内部控制信息披露监管规则要求未完全统一，不同板块上市公司遵循的信息披露标准也不尽相同，监管口径不一致导致信息披露质量大打折扣，主要表现为：

一是在内部控制评价结论有效性认定上，是以截止报告基准日是否存在内部控制重大缺陷还是以截止报告基准日是否存在未整改完成的重大缺陷为依据进行判定的标准不统一。如报告期内存在重大缺陷，部分公司评价结论就会直接认定为内部控制非整体有效，不论缺陷整改完成与否；而另有少数公司会结合重大缺陷整改情况做进一步判断，若报告期已整改完成，视为内部控制有效。

二是在内部控制审计意见出具上，依据不同监管规定出具的内部控制审计意见存在重大差异。按照《企业内部控制审计指引》，内部控制审计意见包含标准无保留意见、带强调事项段的无保留意见、否定意见、无法表示意见四种类型，但《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》和《内部控制审核指导意见》则允许注册会计师出具保留意见的审计意见。

(五) 原深中小板上市公司内部控制规范体系实施力度仍有待加强

按照监管要求，原中小板上市公司于 2022 年 1 月 1 日起全面实施企业内部控制规范体系，同时鼓励其在自愿的基础上提前执行企业内部控制规范体系的披露要求。而从 2021 年度过渡期间的原中小板上市公司内部控制体系建设情况来看，有 23.22% 的公司仍遵循深交所对中小板公司至少每两年实施一次内部控制审计/鉴证的规定，未聘请会计师事务所出具 2021 年度内部控制审计报告；而已披露的内部控制审计报告中，高达 73.74% 的原中小板上市公司是聘请会计师事务所进行的内部控制鉴证服务，而未依照《企业内部控制审计指引》要求实施内部控制审计。总体而言，过渡期间原中小板内控实施企业较全面实施内部控制规范体系要求还存在一定差距，实施力度亟待加强。

六、内部控制规范体系实施优化建议

(一) 以数智化赋能监管，提升内部控制整体水平

当前上市公司内部控制整体水平虽然稳中略有上升，但整体还处于低位，约 60% 的上市公司内部控制水平仅处于合格线，合理高效监管有助于提升企业对内部控制规范体系实施

的重视程度。建议监管部门在日常监管工作中充分引入和利用大数据等技术，构建形成“事前有标准、事中有执行、事后有评价、持续有改进”的内部控制全生命周期的高效赋能与监管体系，充分发挥内部控制在上市公司财务报告中的控制关口前移、提升披露透明度、保护投资者权益等重要作用，加强对重点领域、关键环节的动态跟踪监测，实现对内部控制报告的智能化审查和信息披露合规性监测，提升风险线索的预判、发现和分析能力，倒逼助推上市公司规范运作。

(二) 逐步规范统一信息披露准则要求，提高内部控制信息披露质量

针对内部控制信息披露监管要求不统一、披露口径不一致的情形，建议监管机构应逐步构建统一的内控信息披露框架体系，形成统一的披露准则，规范内控、强化信披，提升内部控制信息披露质量和规范可用性，具体包括但不限于：规范内部控制评价信息披露，明确界定内部控制评价有效性认定与内部控制重大缺陷整改的关系；强化对审计意见的分类探索与研究，逐步统一规范内部控制审计意见类型；明确细化内部控制缺陷认定标准、缺陷整改措施、整改有效性评价、审计费用、强调事项段使用等关键信息披露的具体要求，堵塞监管漏洞，避免企业在信息披露时有机可趁，避重就轻、打擦边球。同时，出台严格的问责机制，对上市公司存在应披未披、延迟披露或披露时避重就轻、信息披露前后不一致等信披违规情形，加大惩处力度，提高违规成本，严惩不贷。

(三) 充分发挥日常监督作用，构建重大、重要缺陷专项评价及内控责任回溯机制

资金活动、资产管理历来就是上市公司内部控制缺陷高发领域，上市公司内审部门、董监高等“关键少数”人员及会计师事务所要严格贯彻《关于进一步提升上市公司财务报告内部控制有效性的通知》的要求，强化内部审计监督和外审监督职能，针对内部控制缺陷多发的重点领域，定期开展缺陷整改有效性专项评价工作，建立内部控制缺陷数据库和缺陷整改台账，监促整改责任部门及相关责任人及时整改。与此同时，实施内部控制责任可回溯的管理机制，对上市公司发生重大缺陷、被监管机构查处、重大社会责任负面事件等对投资者造成较大损失的事件，回溯导致问题发生的主要原因、涉及的关键控制点的执行责任与相应的审计责任，严格追究相关直接负责人员的责任。

(四) 强化内部控制审计质量管理体系，提升审计执业水平

审计质量是审计执业的生命线，强化审计质量管理是提升内部审计质量的重要保证，而注册会计师综合素质高低很大程度上直接影响审计质量水平。基于此，首先，建议会计师事务所要严把“看门人”职责，将作风正派、责任心强、业务素质高的干部充实到各级会计师队

伍中，牢牢守住诚信操守底线，坚持质量导向、风险导向与问题导向，保持独立性、职业写审慎和职业怀疑，重视对上市公司重点流程的测试、关键审计证据的搜集、内控缺陷评价、整改后测试工作、审计意见发表、财报审计意见、内控评价结论和内控审计意见的差异分析与处理等，避免内控审计工作流于形式。其次，财政部、证监会、注册会计师协会等部门也要加强统筹协调与监督合力，重点关注内部控制审计过程中相关审计程序是否实施到位、获取的审计证据是否足以有效支持审计报告意见类型等，并对于内部控制审计或整合审计实施过程中遇到的新情况、新问题，要及时进行规范并予以指导。最后，监管机构要进一步规范审计秩序，对于注册会计师行业“害群之马”坚决清理，强化震慑，促进会计师事务所提升执业质量和职业声誉、注册会计师提升专业胜任能力和塑造职业精神。

(五) 加强对原中小板上市公司内控监督，进一步扩展内控体系强制实施范围

一方面，深市原中小板上市公司与深主板上市并板后，对其内控提出更多要求。原中小板上市公司应当高度重视内部控制体系建设工作，全面按照企业内部控制规范体系的要求，压实内控合规责任，完善内部控制措施，加强内外部监督，健全内部控制制度，稳步有效推进实施企业内部控制规范体系。

另一方面，对于创业板、科创板的上市公司，目前在内部控制报告披露比例、报告内容规范性比例、主动披露存在内控问题或缺陷的比例，内部控制审计投入力度等方面，均低于沪深主板上市公司。建议要逐步扩展内控体系强制性披露及实施范围，形成各板块分步、分层、全面实施企业内部控制规范的内部控制体系的机制，缩小创业板、科创板上市公司与主板上市公司间的差距，切实提升企业经营管理水平和风险防范能力、维护资本市场稳健发展。