

附件：

中国注册会计师协会

关于在新冠肺炎疫情下执行审计工作的指导意见

为贯彻落实习近平总书记在统筹推进新冠肺炎疫情防控和经济社会发展工作部署会议上的重要讲话精神，指导会计师事务所做好 2019 年度财务报表审计工作，确保审计质量，特制定本指导意见。

本指导意见旨在帮助会计师事务所克服新冠肺炎疫情的不利影响，提醒审计中需要特别注意和考虑的事项，并选取部分较为常用的审计程序举例说明。需要注意的是，本指导意见提及的部分审计程序，属于为克服新冠肺炎疫情的不利影响而设计的非常规程序。随着疫情不断发生积极变化，当对审计工作的不利影响已经得到充分缓解或消除时，这些非常规程序可能不再适用。即使在最不利的情况下，注册会计师仍然应当努力尝试实施常规审计程序，而不应不加以核实就想当然地认为常规程序无法实施或无效。为此，注册会计师需要在审计工作底稿中记录所尝试实施的常规审计程序，以及放弃该常规审计程序转而实施非常规程序的理由，并始终关注实施相关非常规程序是否能够获取充分、适当的审计证据，以将审计风险降低至可接受的低水平。更进一步

说，即使注册会计师经过核实认为针对某些样本项目难以实施常规审计程序，从而需要实施非常规程序，也不应想当然地认为针对同一样本中的其他样本项目也应当实施非常规程序。

本指导意见不能代替中国注册会计师审计准则的规定。由于无法涵盖实务中可能遇到的所有情况，本指导意见也不能代替注册会计师根据被审计单位和审计业务的实际情况作出的职业判断。

一、关于在新冠肺炎疫情下执行审计工作的基本原则

会计师事务所和审计项目组在新冠肺炎疫情下执行审计工作时，需要遵循下列基本原则：

（一）统筹疫情防控和年报审计工作。

会计师事务所要认真贯彻落实习近平总书记在统筹推进新冠肺炎疫情防控和经济社会发展工作部署会议上的重要讲话精神，根据分区分级差异化防控策略，统筹疫情防控与年报审计工作，综合评估审计项目状况，区分各种具体情况（例如，被审计单位未复工、审计项目组无法赴被审计单位现场实施审计程序、函证的被询证者无法及时回函等），有针对性地采取应对措施，在确保审计质量的前提下，有序推进年报审计工作。

（二）合理审慎地采用非常规审计手段。

受新冠肺炎疫情影响，很多地区相继采取了疫情防控措

施，可能导致审计范围受到一定程度的限制。在这种情况下，审计项目组可能需要在审计准则框架下，合理审慎地考虑采用某些非常规审计手段，如加强信息技术和数据分析在审计中的运用，优先安排非现场审计工作，并积极为具备相应条件时（如疫情防控限制措施解除后）执行现场审计做好准备。

需要强调的是，采用非常规审计手段的最终目的是为了获取充分、适当的审计证据，以将审计风险降低至可接受的低水平，确保审计质量。在任何情况下，审计项目组都应当努力尝试采用常规审计手段，仅当由于疫情影响使得常规审计手段不可行或无法获取充分、适当的审计证据时，审计项目组才能考虑合理审慎地采用非常规审计手段。

在考虑是否采用非常规审计手段时，审计项目组需要充分了解并考虑各方面的实际情况，如被审计单位的性质和所属行业、被审计单位所在地区（或实施审计程序的对象所在地区）的疫情防控形势和相关措施、与审计相关的风险（特别是舞弊风险）、会计师事务所和被审计单位的信息化水平、被审计单位财务信息系统相关控制的有效性、在审计中可利用的信息化手段、电子数据传输或保存方面的安全性、预期被审计单位对远程审计工作的配合程度等，以评估非常规审计手段的可行性和风险，确保审计质量。

如果采用非常规审计手段，审计项目组应当在审计工作底稿中记录所尝试实施的常规审计程序，以及放弃该常规审

计程序转而实施非常规程序的理由。

（三）确保审计质量。

审计项目组应当按照中国注册会计师审计准则的要求，实施必要的审计程序以获取充分、适当的审计证据，并在评价根据审计证据得出的结论的基础上，对财务报表形成审计意见。如果受疫情影响无法及时获取充分、适当的审计证据，进而影响出具审计报告的时间，审计项目组应尽早与被审计单位沟通，必要时商请其及时向相关监管部门反映年报审计工作和年报披露受疫情影响的情况，并关注和提醒被审计单位关注监管部门关于年报披露的最新规定和要求，及时商请被审计单位按照相关规定办理。

二、关于在新冠肺炎疫情下如何高效地组织和管理审计工作

在新冠肺炎疫情下，会计师事务所和审计项目组可以根据实际情况考虑下列方面：

（一）在会计师事务所层面统筹安排审计人员。

会计师事务所可能在不同城市设立了分支机构（分所或办公室）。如果某项审计工作涉及异地现场实施特定审计程序，且因疫情防控措施异地出差受限，审计项目组可以将该审计任务提交给会计师事务所层面，在全所范围内统筹安排人员（例如协调目的地所在城市分所或办公室的人员）开展审计工作。在统筹安排审计人员时，会计师事务所需要充分

考虑相关人员的经验、专业技能、独立性等方面的因素。

（二）加强与被审计单位的沟通。

审计项目组可以考虑与被审计单位管理层，就审计计划的变更，包括拟采用远程方式执行部分审计工作的原因、范围、时间安排、具体工作方式等进行沟通，争取获得被审计单位的配合；如可能，还需要考虑是否与被审计单位的治理层（如审计委员会）沟通上述内容。需要注意的是，上述沟通不应降低必要审计程序的不可预见性。

（三）加强项目管理和技术支持。

项目合伙人及其授权的人员需要进一步加强对审计项目的管理。例如，根据实际工作进度及时调整审计计划，跟踪各项审计程序（包括通过远程方式实施的审计程序和需要现场实施的审计程序）的实际实施情况，确保在出具审计报告前完成所有必要的审计程序。再如，汇总必须现场执行的审计工作，按照重要和紧急程度向被审计单位提出明确的配合需求，并定期更新，有助于审计项目组在具备条件时能够立即跟进。

项目合伙人及会计师事务所相关人员需要针对新冠肺炎疫情下审计工作的特殊方面（包括远程审计的特点、局限性和额外风险等）对审计项目组加强指导、监督和复核。

会计师事务所可以考虑就相关方面加强技术支持。例如通过咨询、培训等方式指导审计项目组关注采用远程方式执

行审计的局限性和额外风险，加强信息安全管理措施以及加强电子档案的归档管理等。

三、关于调整审计计划和审计方法

新冠肺炎疫情发生时，审计项目组可能已经完成了初步风险评估和审计计划工作。疫情发生后，项目合伙人需要及时组织项目组会议，积极研究疫情对审计工作可能产生的影响，基于该影响和其他可获得的信息，考虑对重大错报风险的初步评估结果是否需要作出调整，以及是否有必要调整初步审计计划，包括拟采用的审计方法等。

（一）持续评估重大错报风险。

审计是一个不断累积和修正的过程。受新冠肺炎疫情影响，被审计单位及其环境可能发生变化，从而可能导致其财务报表重大错报风险也发生变化。因此，审计项目组可能需要持续评估财务报表重大错报风险。例如，由于疫情原因，某些被审计单位的未来经营情况可能受到重大不利影响，审计项目组可能识别出可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，如在可预见的将来发生重大经营亏损、无法履行借款合同的条款等。再如，新冠肺炎疫情可能影响被审计单位或有事项、资产负债表日后事项等的列报或披露。在上述情况下，审计项目组都需要进一步考虑这些事项对财务报表重大错报风险可能产生的影响。

（二）恰当调整审计计划和审计方法。

针对新冠肺炎疫情可能对审计工作产生的影响，审计项目组可能需要恰当调整审计计划和审计方法，包括拟实施审计程序的性质、时间安排和范围。具体来说，审计项目组可能需要关注下列方面：

1. 确定是否调整审计计划、需要在哪些方面调整审计计划，以及如何调整审计计划。在确定时，审计项目组需要综合考虑多项因素，例如，被审计单位的行业状况和经营情况、被审计单位受疫情影响的严重程度、持续评估重大错报风险得出的结论、相关内部控制的设计和运行情况、疫情发生时审计工作所处的阶段和已获取的相关信息、以前年度审计情况等。例如，如果审计项目组在计划审计工作时已初步确定需要对某重要组成部分执行全面审计，则不应仅因为疫情导致审计范围受限而另选其他组成部分。而对于不重要的组成部分，如果不影响风险应对的效果和审计证据的充分、适当性，审计项目组可重新考虑对哪些不重要的组成部分执行审计工作。审计项目组需要按照中国注册会计师审计准则的规定，在审计工作底稿中记录对总体审计策略和具体审计计划作出的任何重大修改及其理由。

2. 恰当调整审计方法。审计项目组可以考虑加强信息技术和数据分析在审计中的运用，优先安排利用信息技术手段远程执行部分审计工作，并积极为具备相应条件时（如疫情防控限制措施解除后）现场执行剩余审计工作做好准备。具

体来说，审计项目组可能需要考虑下列方面：

（1）确定是否具备利用信息技术远程执行部分审计工作的条件。在确定时，项目合伙人需要充分考虑各方面的实际情况，如被审计单位的性质和所属行业、被审计单位所在地区（或实施审计程序的对象所在地区）的疫情防控形势和相关措施、与审计相关的风险（特别是舞弊风险）、会计师事务所和被审计单位的信息化水平、被审计单位财务信息系统相关控制的有效性、在审计中可利用的信息化手段、电子数据传输或保存方面的安全性、预期被审计单位对远程审计工作的配合程度等。

（2）考虑远程实施审计程序预期能否达到实施该审计程序的目标。在考虑时，审计项目组需要关注审计程序拟针对哪些项目的哪些认定获取审计证据。例如，审计项目组可能由于疫情限制而无法及时获取银行询证函回函，基于对风险的识别和评估，审计项目组可能决定通过远程全程视频方式观察被审计单位相关人员登录电子银行并检查所获取的资料（参见本指导意见“五、关于在新冠肺炎疫情下实施函证程序的特殊考虑”中的“（一）关于银行函证”第4项）。采用这种方法可能能够获取与银行存款、借款余额存在认定相关的部分审计证据，但可能无法获取诸如相关信息是否完整、是否存在资金集中管理安排、定期存款是否被质押等方面的充分、适当的审计证据。在这种情况下，审计项目组还

需要结合相关重大错报风险的识别和评估结果，考虑是否仍然应当获取银行询证函回函，以及获取信用报告等其他方面的证据。

(3) 考虑远程实施审计程序所获取审计证据的证明力。接前面的例子，如果决定通过远程全程视频方式观察被审计单位相关人员登录电子银行并检查所获取的资料，审计项目组需要评估采用上述观察和检查程序能否使其获取与银行询证函回函中针对相关项目具有相同证明力的审计证据。

(4) 考虑实施多项替代程序所获取的累积证据。接前面的例子，在通过远程全程视频方式观察被审计单位相关人员登录电子银行并检查所获取的资料时，为防范被审计单位通过信息技术手段设立虚假电子银行以掩盖其舞弊行为，审计项目组可以设计和实施一些反舞弊程序，如随机指定一段期间要求被审计单位相关人员即时导出银行对账单等，这将有助于审计项目组发现上述可能存在的舞弊行为。因此，针对特定认定，实施多项替代程序所获取的证据累积起来可能与实施某项常规审计程序获取的审计证据具有相同的证明力。

四、关于采用远程方式执行审计工作的局限性和额外风险

针对采用远程方式执行审计工作的局限性和额外风险，审计项目组需要关注下列方面：

（一）远程方式对具体审计目标的适用性。

采用远程方式执行审计工作的例子可能包括：通过视频访谈（包括对被审计单位管理层或相关人员，以及客户、供应商或其他第三方的访谈）获取口头证据；通过远程视频方式实施存货监盘、观察或检查实物资产或相关文件记录；通过互联网地图实施定位检查；在被审计单位授权下远程登录其财务信息系统进行查询；通过电子数据传输方式获取相关数据或文件的电子版（或扫描件）进行检查等。

审计项目组需要认识到，并非所有审计程序都适合采用远程方式实施，审计项目组需要结合具体审计目标来评价远程方式的适用性。例如，审计项目组通常可以采用电子数据传输的方式从被审计单位获取相关数据或文件的电子版，并执行检查、分析程序或重新计算等，但可能难以通过远程方式获得所观察经营场所的全貌、重新执行某些关键控制等。对于不适合采用远程方式实施的审计程序，审计项目组可能需要考虑采取诸如调整审计策略、实施替代程序、将相关工作延期至具备相应条件时现场实施等必要措施。例如，仅就财务报表审计而言，如果审计项目组无法通过重新执行等方式实施控制测试，可能需要考虑调整审计策略，降低对控制的依赖程度，扩大实质性程序的范围；如果审计项目组因被询证者处于隔离状态或未恢复工作而无法获取往来询证函的回函，可能需要考虑实施能够达到审计目的的替代程序。

(二) 远程方式获取审计证据的局限性。

审计项目组需要认识到，通过远程方式执行审计工作获取的审计证据，可能在真实性、完整性、证明力等方面存在不足，审计项目组需要考虑是否有必要获取进一步的审计证据以弥补这些不足。一般来说，从原始媒介（如原件）转换出来的电子信息，其可靠性通常高于从非原始媒介（如复印件或扫描件）转换出来的电子信息，并且其可靠性可能取决于信息转换和维护方面的控制。审计项目组可能需要测试这些控制或实施额外的实质性程序来获取有关电子信息真实、准确、完整的审计证据。例如，审计项目组可能通过数据传输等方式获取某些文件的电子文件（如在检查相关文书合同或凭证时），但该电子文件可能存在被篡改的风险，被审计单位也可能在转换或提交电子文件时故意遗漏某些重要信息。因此，审计项目组需要考虑该电子文件的来源、原始文件的性质和来源、与文件转换和数据传输相关的控制等因素以评价电子文件的可靠性，进而评价是否获取了充分、适当的审计证据，并确定是否需要实施进一步的审计程序（如在具备相应条件时获取并检查该电子文件的原始文件或实施其他替代程序等），以及进一步审计程序的性质和范围。

在评价电子文件的可靠性时，审计项目组可能需要关注下列方面：

1. 对于评估出的重大错报风险较高的领域，尤其是存在

特别风险（含舞弊风险）的领域，审计项目组可能认为只检查电子文件是不够的，还需要考虑检查相关电子文件的原始文件，或实施其他补充性的审计程序。

2. 对于某些重要的电子文件，例如涉及资金池安排的相关合同、与重大非常规交易相关的合同、重要的采购或投融资合同等，审计项目组可能认为有必要检查其原始文件。

3. 在某些情况下，即使电子文件本身是可靠的，也无法为特定认定层次的重大错报风险提供充分、适当的审计证据。例如，在检查被审计单位定期存款是否存在被质押的情况时，仅查看相关定期存款证实书扫描件（即使该扫描件是可靠的）可能无法获取相关的审计证据（因为当提供扫描件时，原件可能已质押），审计项目组可能有必要通过银行函证或检查该证实书原件等方法获取进一步的审计证据。

4. 审计项目组可能需要关注被审计单位将原始文件转换为电子文件，以及与数据传输和维护相关的内部控制是否有效。例如，被审计单位是否设置了有效的访问或更改权限等。如果审计项目组能够远程观察被审计单位实时转换信息的过程，可能会在一定程度上提高对所获取电子文件可靠性的评价。

5. 一般来说，审计项目组亲自通过实时视频方式取得的证据，通常比观看被审计单位提供的视频方式取得的证据更可靠；能够由外部数据（如增值税发票查验平台、资信证明、

第三方物流平台信息等) 佐证的电子文件, 通常比没有外部数据佐证的电子文件更可靠。例如, 如果审计项目组对被审计单位提供的增值税发票电子文件的真实性存有疑虑, 可以直接登录“全国增值税发票查验平台”查验其真伪。

6. 在某些情况下, 如果审计项目组评价后确定电子文件是可靠的, 则可能只需要检查该电子文件, 不一定必须检查其原始文件。例如, 相关项目对审计来说不重要且与之相关的重大错报风险很低, 并且在实施其他审计程序时未发现任何不一致的信息。再如, 对于被审计单位在其日常会计核算中已使用的电子文件(并非应审计项目组的要求、出于审计目的而转换成的电子文件), 如果审计项目组已经测试了与原始文件转换为电子文件以及电子文件传输和保管相关的内部控制, 并确定这些内部控制设计和运行有效, 则可能认为检查这些电子文件就能够获取充分、适当的审计证据。

总之, 审计项目组需要保持职业怀疑, 综合考虑被审计单位具体情况、相关内部控制、相关重大错报风险水平以及通过实施其他审计程序获取的审计证据等因素, 评价通过远程方式获取的审计证据的可靠性, 并确定需要实施的进一步审计程序的性质和范围。

(三) 远程方式执行审计工作可能带来的额外风险。

与传统审计方式相比, 远程执行审计工作可能带来一些额外的风险, 例如数据传输和存储过程中的安全性风险, 所

获取审计证据在真实、完整、可靠性方面的风险，被审计单位可能利用远程审计的局限性实施舞弊的风险等。审计项目组在采用远程方式执行审计工作的过程中，尤其需要警惕这些风险。如果这些风险不能降低至可接受的水平，审计项目组不应采用远程方式执行审计工作。

五、关于在新冠肺炎疫情下实施函证程序的特殊考虑

受新冠肺炎疫情影响，审计项目组在实施函证程序（包括银行函证、应收账款函证和其他类型的函证）时可能遇到特殊困难。例如，被审计单位无法按照常规方法对纸质询证函进行授权盖章；因邮政业务没有完全恢复或被询证者没有复工等原因，审计项目组可能无法及时发出或收回询证函；被询证者在审计报告日前只能以电子形式回复询证函等。随着疫情逐步得到控制，这些困难正在逐步消除（例如，全国大部分地区的银行和企业都开始恢复正常营业），审计项目组有必要积极了解被询证者所在地的疫情防控动态，实时评估按照常规手段执行函证程序的可行性和预期效果。只有在常规手段不可行或无法达到预期效果时，审计项目组才能够考虑本指导意见中提及的非常规程序。

下面举例说明实务中可能遇到的一些情况以及审计项目组可以考虑采取的应对措施。

（一）关于银行函证。

《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十

二条规定：“注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低”。审计项目组应当按照审计准则的要求实施银行函证程序，不能仅因为受疫情影响就不加核实而想当然地认为函证程序不可实施。

针对银行函证，实务中可能遇到的情形以及审计项目组可能采取的应对措施举例如下：

1. 存在可靠的电子询证函平台。审计项目组可以考虑利用该电子询证函平台实施银行函证程序。在这种情况下，审计项目组需要参照《中国注册会计师审计准则问题解答第2号——函证》“四、通过电子询证函平台实施函证程序的特殊考虑”中的相关解答。

2. 审计项目组已将经过被审计单位授权盖章的纸质询证函寄给银行，但银行由于疫情原因无法及时接收或回复询证函。在这种情况下，根据财政部、银监会《关于进一步规范银行函证及回函工作的通知》（财会〔2016〕13号）规定，会计师事务所对被审计单位开户行的回函真实性存有疑虑或开户行未对全部函证事项及时回函的情况下，可向开户行的上级行反映投诉，上级行应督促开户行积极配合办理，或由上级行直接办理。因此，审计项目组可以考虑向被询证银

行的上级行或总行反映相关情况，提请上级行或总行代为办理回函，或由总行指定其他分行代为办理回函。

3. 如果具备以电子邮件方式实施银行函证的条件，审计项目组可以考虑在遵守审计准则其他要求的前提下，采用这种方式实施函证。在这种方式下，审计项目组将电子版的询证函和被审计单位的授权文件扫描件发送至银行指定的工作邮箱，由被询证者对电子询证函进行确认并回复。审计项目组收到电子形式或传真形式的回函，同样需要参照《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》“六、收到回函后，注册会计师如何考虑回函的可靠性”第（三）项“通过电子邮件或传真形式收到的回函”中的相关解答以验证回函的可靠性。

4. 受新冠肺炎疫情影响，审计项目组无法发出询证函，或无法及时获取银行询证函回函。这种情况可能是由多种原因造成的，例如，受新冠肺炎疫情影响，审计项目组无法要求被审计单位在纸质询证函上授权盖章；虽然被审计单位已经在纸质询证函上授权盖章，审计项目组经尝试后无法将该询证函寄至被询证银行；或者被询证银行已经收到银行询证函，但审计项目组无法及时收到回函，并且上述第 2 项中所述的提请上级行或总行代为办理回函的措施无效等。如果所涉及项目不存在特别风险（含舞弊风险），在具备相应实施条件且能够获取充分、适当的审计证据的前提下，审计项目

组可以考虑通过直接访问被询证者网站的方式查询相关信息，或者通过远程全程视频方式观察被审计单位相关人员登录电子银行并检查所获取的资料。

如果审计项目组通过直接访问被询证者网站的方式查询相关信息，需要参照《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》“五、通过直接访问被询证者网站获取的审计证据效力如何”中的相关解答。

如果审计项目组拟通过远程全程视频方式观察被审计单位相关人员登录电子银行（企业网银）并检查所获取的资料，由于电子银行的数据接口在银行，被审计单位难以篡改相关数据，如果审计项目组成员能够对全过程进行控制，并确定登录的网站是真实的，通常能够提供部分较为准确、可靠的审计证据。例如，以在手机上安装实时视频软件和相关录屏软件的方式，审计项目组可以考虑按照下列步骤实施该程序：

（1）提请被审计单位相关人员打开电子银行浏览器页面，要求其将镜头聚焦地址栏，检查网页地址是否和审计项目组独立打开该网页的地址一致；

（2）观察被审计单位人员输入用户名和密码登录电子银行的过程，登录成功后，核对电子银行界面中显示的公司名称是否与被审计单位名称一致；

（3）要求被审计单位相关人员点击电子银行中的不同

模块，以确认相关模块是否已开通并显示数据，在此过程中，对电子银行界面是否异常保持警觉；

(4) 随机指定一段期间要求被审计单位相关人员即时导出银行对账单；

(5) 要求被审计单位相关人员在电子银行中操作导出并下载显示年末账户余额的 PDF 格式银行对账单(很多银行均可下载带有银行红色印章的对账单)，同时要求被审计单位拉近镜头并聚焦，由审计项目组对对账单上的关键信息(如红章、年末余额、户名等)进行截屏；

(6) 提请被审计单位相关人员从电子银行下载审计所需的银行对账单等文件，并将这些文件通过数据传输方式发送给审计项目组；

(7) 审计项目组对全过程进行录屏，在收到被审计单位传输的文件后，进行核对和检查；

(8) 在上述整个过程中，审计项目组需要对被审计单位利用远程执行审计工作的局限性实施舞弊的可能性保持警觉。

同理，如果审计项目组需要获取其他方面的银行信息作为审计证据，如当年银行流水、贷款、票据、理财等，可以针对相应的电子银行业务模块进行上述类似的操作。

如果执行上述操作查询出来的余额不是财务报表日的余额，审计项目组还需要考虑从当前余额倒推至财务报表

日。

审计项目组需要根据职业判断，考虑相关风险评估结果，评价通过远程全程视频方式获取的审计证据能否达到与银行询证函回函同等的证明力，以及采用该方式获取的审计证据在真实、完整、可靠性方面的风险。如果无法将审计风险降低至可接受的低水平，审计项目组应当考虑取得银行询证函回函原件以及无法取得回函原件可能对审计意见的影响。

5. 如果不满足上述 1-4 项中的条件，并且审计项目组无法实施其他审计程序获取充分、适当的审计证据，除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低，否则审计项目组可能需要因不能完成必要的审计程序而提请被审计单位延期披露其年度报告。

（二）关于应收账款函证。

《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十三条规定：“注册会计师应当对应收账款实施函证程序，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证很可能无效。如果认为函证很可能无效，注册会计师应当实施替代审计程序，获取相关、可靠的审计证据”。需要注意的是，审计项目组通常不能仅因为受疫情影响就认定函证很可能无效，也不能不加以核实就想当然地认为函证程序无法实

施。针对应收账款函证，实务中可能遇到的情形以及审计项目组可能采取的应对措施举例如下：

1. 被询证者已经收到并处理纸质询证函，但由于疫情原因不能及时寄回回函原件。在这种情形下，审计项目组可以考虑通过电话等方式与负责办理回函的人员取得联系，口头确认回函信息，要求该人员通过单位电子邮箱（或传真）等方式将签字盖章后的回函扫描件（或传真件，下同）直接发送给审计项目组成员，随后在具备相应条件时（如邮政恢复）立即将回函原件直接寄给审计项目组成员（或会计师事务所的函证中心）。审计项目组可以在收到扫描件后先实施相关审计程序，待收到回函原件后，再将原件与扫描件进行核对。如果审计项目组在审计报告日前只能收到电子形式或传真形式的回函，需要参照《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》“六、收到回函后，注册会计师如何考虑回函的可靠性”第（三）项“通过电子邮件或传真形式收到的回函”中的相关解答以验证回函的可靠性。在审计报告日后收到回函时，审计项目组需要对收到的回函与审计报告日前获取的审计证据进行核对，并按照《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》的规定进行处理。

2. 由于疫情原因，被询证者无法接收纸质询证函。在这种情况下，如果具备以电子邮件方式实施函证的条件，审计项目组可以考虑在遵守审计准则其他要求的前提下，采用这

种方式实施函证。在这种方式下，审计项目组将电子版的询证函和被审计单位的授权文件扫描件发送至被询证者指定的工作邮箱，由被询证者对电子询证函进行确认并回复。审计项目组收到电子形式或传真形式的回函，同样需要参照《中国注册会计师审计准则问题解答第2号——函证》“六、收到回函后，注册会计师如何考虑回函的可靠性”第（三）项“通过电子邮件或传真形式收到的回函”中的相关解答以验证回函的可靠性。

3. 由于疫情原因，审计项目组无法以上述任何方式实施函证，或者无法收到任何形式的回函。在能够获取充分、适当的审计证据的前提下，审计项目组可以考虑实施相应的替代程序。在这方面，审计项目组可以参照《中国注册会计师审计准则问题解答第2号——函证》“八、如果处理未回函和回函差异”中关于替代程序的举例。

对于除银行函证和应收账款函证以外其他类型的函证，审计项目组可以根据具体情况参照上述两种类型的函证处理，审计项目组同样可以参照《中国注册会计师审计准则问题解答第2号——函证》中的相关解答。

最后，需要特别注意的是，无论是针对银行函证、应收账款函证，还是其他类型的函证，审计项目组均不能仅因为受到疫情影响，就不加核实而想当然地认为函证程序无法实施。由于疫情正在不断好转，对审计工作的不利影响正在逐

步减轻，审计项目组仍然需要优先考虑采用正常方式发送询证函，其次考虑实施相应的现场观察程序（如在被审计单位现场观察相关人员登录电子银行并检查相关资料），在上述两种方式皆不可行的情况下，审计项目组才考虑通过远程方式实施相关程序（如通过远程全程视频方式观察被审计单位相关人员登录电子银行并检查相关资料）。

根据《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》的规定，如果审计项目组认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序，则替代程序不能提供注册会计师所需要的审计证据。在这种情况下，如果未获取回函，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，确定其对审计工作和审计意见的影响。

六、关于在新冠肺炎疫情下通过远程实时视频方式实施存货监盘、检查实物资产、访谈相关单位或人员等审计程序的特殊考虑

根据《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第四条的规定，如果存货对财务报表是重要的，注册会计师应当在存货盘点现场实施监盘（除非不可行），对存货的存在和状况获取充分、适当的审计证据。在存货盘点现场实施监盘时，注册会计师应当实施的审计程序包括评价管理

层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序、观察管理层制订的盘点程序的执行情况、检查存货、执行抽盘。该准则第六条规定，如果由于不可预见的情况，无法在存货盘点现场实施监盘，注册会计师应当另择日期实施监盘，并对间隔期内发生的交易实施审计程序。该准则第七条规定，如果在存货盘点现场实施存货监盘不可行，注册会计师应当实施替代审计程序，以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。

一般来说，如果被审计单位的存货标识清楚、日常内部控制设计和运行有效、以前年度没有审计调整、能够严格按照审计项目组的要求进行开箱等抽样检查，并辅之以精确的定位信息，通过远程实时视频的方式实施存货监盘可能在一定程度上可以为存货的存在提供部分审计证据。

但需要特别注意的是，采用远程实时视频的方式实施存货监盘或检查存货通常有其固有局限性，例如：

1. 观察管理层制定的盘点程序的执行情况时，由于远程视频的拍摄由被审计单位相关人员在现场进行控制，导致审计项目组的视野存在一定限制，难以清晰、直观、全面地了解现场状况，无法选择更合适的场景或视角进行观察。同时，审计项目组更无法掌握镜头之外的实时状况。这些都为监盘程序的执行带来较大的限制和风险。

2. 在执行抽盘时，该程序在很大程度上需要建立在对

被审计单位盘点现场已有充分了解的基础之上。在不能充分了解现场状况的情况下执行抽盘，其审计效果可能会大大降低。并且抽盘通常是双向的，从实物到盘点记录的抽盘通常难以通过远程实时视频的方式有效执行。

3. 在检查存货时，审计项目组通常难以通过远程实时视频的方式验证存货的真实状况。

上述局限性可能导致审计项目组在判断被审计单位提供的审计证据（如视频中显示的资产数量及其状况）是否真实、完整、准确时存在很大困难。尤其需要注意的是，当被审计单位存在较高舞弊风险时，被审计单位更有可能利用远程实时视频手段的局限性欺骗审计项目组掩盖其舞弊行为，从而为审计工作带来更高的风险。

另外需要特别关注的是，根据《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第五条的规定，如果存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行，注册会计师还应当实施其他审计程序，以获取审计证据，确定存货盘点日与财务报表日之间的存货变动是否已得到恰当的记录。因此，如果未能在财务报表日实施存货监盘，审计项目组需要分析未能在财务报表日实施监盘的原因，评估与存货相关的重大错报风险，在此基础上考虑采用远程实时视频的方式实施存货监盘是否仍然适当，以及是否能够就存货盘点日与财务报表日之

间的存货变动是否已得到恰当的记录获取充分、适当的审计证据。

综上，除非与存货相关的重大错报风险很低，并且相关内部控制设计和运行有效，被审计单位也能够严格按照审计项目组的要求执行各项操作，否则基于目前的视频技术手段，审计项目组很可能无法通过远程实时视频的方式实施有效的存货监盘。

如果审计项目组考虑利用远程实时视频的方式检查其他实物资产（如固定资产），也需要充分考虑远程实时视频方式的固有局限性，并结合风险评估结果（特别是舞弊风险）、相关内部控制设计和运行情况、疫情发生之前已经获取的审计证据、拟检查资产的性质、以前年度的审计经验等因素，审慎判断利用远程实时视频方式执行检查程序的可行性和可靠性，以确保该项程序能够获取充分、适当的审计证据。

如果审计项目组考虑利用远程实时视频的方式访谈相关单位或人员，审计项目组通常可以考虑选择部分访谈对象进行视频访谈，但前提是审计项目组能够核实该视频访谈对象的身份。

七、关于新冠肺炎疫情对被审计单位持续经营能力的影响

审计项目组需要考虑被审计单位受疫情影响的严重程

度，以及该疫情可能对被审计单位持续经营能力造成的影响。

在考虑被审计单位受疫情影响的严重程度时，审计项目组可能需要重点关注被审计单位开展经营活动的主要地区疫情的严重程度以及被审计单位所处的行业。例如，如果被审计单位总部或其重要子公司位于疫情较为严重的地区，被审计单位的主要经营场所（包括主要市场）位于疫情较为严重的地区，或者被审计单位依赖程度比较高的供应商或客户位于疫情较为严重的地区，都可能对被审计单位产生较为严重的不利影响。再如，某些特定行业（如养殖、交通运输、旅游、餐饮等）的被审计单位可能受疫情影响更为严重。

在考虑疫情可能对被审计单位持续经营能力造成的影响时，审计项目组可能需要重点关注被审计单位经营活动能否正常开展、债务违约风险、现金流的变动和现金缺口、后续融资计划的可行性等方面的因素，综合考虑这些因素是否导致审计项目组对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑，并评价被审计单位采用持续经营假设编制财务报表是否仍然适当。

如果被审计单位采用持续经营假设编制财务报表不再适当、持续经营能力存在重大不确定性或对相关情况没有作出充分披露，审计项目组需要按照《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的规定，考虑对审计报告的影响。

响。

对于缺乏持续经营能力的被审计单位，其股东有可能在期后作出合并或清算的决定，这可能使得被审计单位 2019 年度财务报表需要改为非持续经营基础编制。对于在财务报表日至审计报告日之间发生的事项，以及在审计报告日后知悉的事实，审计项目组需要遵守《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》的相关规定。

八、关于新冠肺炎疫情对审计报告的影响

如果由于新冠肺炎疫情的影响，导致审计项目组无法在审计报告日之前获取充分、适当的审计证据，而被审计单位又拒绝或无法延长审计时间，审计项目组需要按照中国注册会计师审计准则的规定，将其视为审计范围受到限制并考虑对审计报告的影响，包括对审计意见的影响。

如果新冠肺炎疫情的影响构成关键审计事项（如适用）、强调事项、其他事项，或导致被审计单位持续经营能力存在重大不确定性，审计项目组需要考虑按照相关审计准则的规定，在审计报告中披露关键审计事项、强调事项、其他事项或与持续经营相关的重大不确定性。

审计项目组还需要关注新冠肺炎疫情对期后事项和其他信息的影响。

九、关于在审计工作底稿中记录采用远程方式执行的审计工作和获取的审计证据

《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第六条规定：“审计档案，是指一个或多个文件夹或其他存储介质，以实物或电子形式存储构成某项具体业务的审计工作底稿的记录”。该准则应用指南第 3 段指出，审计工作底稿可以以纸质、电子或其他介质形式存在。

对于采用远程方式执行的审计工作，审计项目组应当在审计工作底稿中记录所实施程序的性质、时间安排和范围，以及所获取的审计证据，并索引至归档的相关视频、音频或照片等以电子或其他介质形式存在的工作底稿。

会计师事务所可以考虑按照《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》的相关规定，制定特定的归档指引，并建立或改进电子归档系统，来帮助审计项目组实现对以电子或其他介质形式存在的审计工作底稿的归档。