



2023 年注册会计师考试《职业能力综合测试一》试题（考生回忆版）

会计部分

1. 集团股份支付（母公司授予子公司股权给子公司高管）

【分析】

结算企业（母公司）以集团内其他企业股份结算的会计处理

项目	结算企业（ <u>母公司</u> ）	接受服务企业（ <u>子公司</u> ）
个别财务报表	借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬 注：以 <u>现金结算</u> 的股份支付进行会计处理	借：管理费用 贷：资本公积 注：以 <u>权益结算</u> 的股份支付进行会计处理
合并财务报表	借：应付职工薪酬（母公司） 贷：长期股权投资（母公司） 注：站在集团角度，集团内其他企业的权益工具均属于集团自身权益工具，所以按以 <u>权益结算</u> 的股份支付进行会计处理	

2. 一揽子交易形成非同一控制下企业合并个别报表和合并报表的处理

【分析】

如果分步取得对子公司股权投资直至取得控制权的各项交易属于“一揽子交易”，应当将各项交易作为一项取得子公司控制权的交易，并区分企业合并的类型分别进行会计处理。

3. 非同一控制下企业合并涉及的或有对价

【分析】

原则	<p>会计准则规定，购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。</p> <p>（1）或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益（其他权益工具）或负债（交易性金融负债）。</p> <p>（2）或有对价符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产（交易性金融资产）。</p> <p>（3）购买日 <u>12 个月内</u> 出现对 <u>购买日已存在情况</u> 的 <u>新的或进一步证据</u> 需要调整或有对价的，应当予以确认，并对原计入合并商誉的金额进行调整；其他情况下发生的或有对价变化或调</p>
----	--



	<p>整，应当区分情况进行会计处理：或有对价为权益性质的，不进行会计处理；或有对价为资产或负债性质的，如果属于会计准则规定的金融工具，应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。</p>
<p>注意 事项</p>	<p>(1) 在购买日应当合理估计或有对价并将其计入企业合并成本，购买日后 12 个月内取得新的或进一步证据表明购买日已存在状况，从而需要对企业合并成本进行调整的，可以据以调整企业合并成本；</p> <p>(2) 无论是购买日后 12 个月内还是其他时点，如果是<u>由于出现新的情况</u>导致对原估计或有对价进行调整的，则<u>不能再对企业合并成本进行调整</u>，相关或有对价属于金融工具的，应以公允价值计量，公允价值变动计入当期损益。</p> <p>上述会计处理的出发点在于，对企业合并交易原则上确认和计量时点应限定为购买日，购买日以后视新的情况对原购买成本进行调整的，不能视为购买日的状况，因此也就不能据以对企业合并成本进行调整。</p> <p>(3) 非同一控制下企业合并中的或有对价构成金融资产或金融负债的，应当以公允价值计量并将其变动计入当期损益；或有对价属于权益性质的，应作为权益性交易进行会计处理。</p>

4. 分期收款销售商品构成重大融资成分收入的确认

【分析】

(1) 交易价格的确定。

合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额（即，现销价格）确定交易价格。

(2) 会计处理原则。

企业在确定该重大融资成分的金额时，应使用将合同对价的名义金额折现为商品的现销价格的折现率。该折现率一经确定，不得因后续市场利率或客户信用风险等情况的变化而变更。企业确定的交易价格与合同承诺的对价金额之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。

如果相关事实和情况表明，导致该时间间隔的主要原因是国家有关部门需要履行相关的审批程序，且该时间间隔是履行上述程序所需经历的必要时间，其性质并非是提供融资利益，可认为公司取得的前述可再生能源电价补贴款和新能源汽车补贴款等款项不存在重大融资成分。

5. 企业合并（母公司持股和子公司持股实现控制）


【分析】

母公司先购买被投资方 20% 股权形成权益法核算的长期股权投资，并通过子公司又间接持股 5%，再次增资购买 35%，形成控制，母公司个别报表和合并报表的处理。

(1) 根据长期股权投资准则，投资方持有的对子公司投资应当采用成本法核算，投资方为投资性主体且子公司不纳入其合并财务报表的除外。投资方在判断对被投资单位是否具有控制时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权。在 **个别财务报表** 中，投资方进行成本法核算时，应仅考虑 **直接持有的股权份额**。本题母公司在个别报表，应该按照 20% 的股权比例，按照成本法进行核算。

(2) 合并财务报表：购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权，按照该股权在购买日的公允价值进行 **重新计量**，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方股权于购买日的公允价值，与购买日新购入股权所支付对价的公允价值之和，为合并财务报表中的 **合并成本**；在按上述计算的合并成本基础上，**比较购买日被购买方可辨认净资产公允价值的份额**，确定购买日应予确认的 **商誉**，或者应计入发生当期损益的金额；

购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益、其他所有者权益变动的，应当转为购买日所属当期收益。

6. 金融资产转移（应收账款保理）

【分析】

情形		确认结果
已转移金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬		终止确认该金融资产
既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬	未保留对金融资产的控制	（确认新资产/负债）
	保留对金融资产的控制	按照继续涉入所转移金融资产的程度确认有关金融资产和负债
保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬		继续确认该金融资产，并将收到的对价确认为负债

7. 债务重组（涉及权益性交易）

【分析】

债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入的，适用 **权益性交易** 的有关会计处理规定



如果包括股东在内的债权人对债务人的债务进行同比例豁免，则股东对债务人同比例豁免部分确认损益，超出同比例豁免的部分按照权益性交易原则处理，计入资本公积。

8. 出租人的会计处理

【分析】

融资租赁	<p>在租赁期开始日，出租人应当对融资租赁确认<u>应收融资租赁款</u>，并终止确认融资租赁资产。</p> <p>出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。</p> <p>其中：租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。</p>
经营租赁	<p>(1) 租金的处理：在租赁期内，出租人应采用直线法或者其他系统合理的方法将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。如果其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，则出租人应采用该方法。</p> <p>(2) 出租人对经营租赁提供激励措施的：出租人提供免租期的，出租人应将租金总额在<u>不扣除免租期</u>的整个租赁期内，按<u>直线法</u>或其他合理的方法进行分配，免租期内应当确认租金收入。出租人承担了承租人某些费用的，出租人应将该费用自租金收入总额中扣除，按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。</p>

9. 一般借款和专门借款的计算

【分析】

专门借款资本化（或费用化）金额 = 资本化（或费用化）期间内实际利息费用 - 资本化（或费用化）期间内尚未动用借款金额的存款利息收入或投资收益

一般借款利息费用资本化金额 = 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数 × 所占用一般借款的资本化率

税法部分

1. 增值税留抵退税的计算

【参考答案】（1）增量留抵税额和存量留抵税额的含义

增量留抵税额	获得一次性存量留抵退税前	当期期末留抵税额与 2019 年 3 月 31 日相比新增加的留抵税额
--------	--------------	-------------------------------------



	获得一次性存量留抵退税后	当期期末留抵税额
存量留抵税额	获得一次性存量留抵退税前	当期期末留抵税额 VS 2019 年 3 月 31 日期末留抵税额：较小一方
	获得一次性存量留抵退税后	0

(2) 可退税额计算

	一般企业	制造业与批发零售等行业，小微企业（含个体户）
退还增量留抵税额	增量留抵税额 × 进项构成比例 × 60%	增量留抵税额 × 进项构成比例
退还存量留抵税额		存量留抵税额 × 进项构成比例
进项构成比例	2019 年 4 月至申请退税前一税款所属期内已抵扣的专票（含全电发票中的专票、税控机动车销售统一发票）、收费公路通行费电子普票、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额占同期全部已抵扣进项税额的比重。	

2. 研发加计扣除

研发期间产生的试产品销售冲减研发费用。

【参考答案】企业取得研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，在计算确认收入当年的加计扣除研发费用时，应从已归集的研发费用中扣减该特殊收入，不足扣减的，加计扣除研发费用按零计算。

3. 特殊性税务处理

(1) 吸收合并前尚未弥补亏损税前扣除限额。

【参考答案】企业合并特殊性税务处理下可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额为被合并企业的净资产公允价值乘以截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。

(2) 企业当年应纳税所得额为 500 万元，重组收益为 300 万元，符合特殊性税务处理条件，所得税上的处理。

【参考答案】企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50% 以上 ($300/500=60%$)，可以在 5 个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。

4. 环境保护税的计算（环保企业排放大气污染物）



【参考答案】应税大气污染物按照污染物排放量折合的污染当量数确定计税依据。污染当量数以该污染物的排放量除以该污染物的污染当量值计算。

计算公式为：

应税大气污染物的污染当量数=该污染物的排放量÷该污染物的污染当量值

大气污染物的应纳税额=污染当量数×适用税额

【提示】每一排放口或者没有排放口的应税大气污染物，按照污染当量数从大到小排序，对前三项污染物征收环境保护税。每一排放口的应税水污染物，按照《环境保护税法》所附《应税污染物和当量值表》，区分第一类水污染物和其他类水污染物，按照污染当量数从大到小排序，对第一类水污染物按照前五项目征收环境保护税，对其他类水污染物按照前三项征收环境保护税。

5. 技术服务费增值税和企业所得税处理

境内企业派人去国外提供技术服务，境外客户通过境内结算中心付款，取得的技术服务费增值税和企业所得税处理。

【参考答案】增值税处理：境内的单位和个人向境外单位销售的完全在境外消费的专业技术服务，免征增值税。

纳税人向境外单位销售服务或无形资产，按上述规定免征增值税的，该项销售服务或无形资产的全部收入应从境外取得，否则，不予免征增值税。下列情形视同从境外取得收入：纳税人与境外关联单位发生跨境应税行为，从境内第三方结算公司取得的收入。上述所称第三方结算公司，是指承担跨国企业集团内部成员单位资金集中运营管理职能的资金结算公司，包括财务公司、资金池、资金结算中心等。

企业所得税处理：劳务发生地在境外，取得的技术服务费属于境外所得。我国的居民企业应将来源于中国境内、境外的所得作为征收对象计算缴纳企业所得税。

6. 股票期权预扣预缴个人所得税（授予子公司股权给子公司高管的个人所得税预扣预缴的处理）。

股份支付中职工行权股价与行权价差额和当月工资薪金奖金合并按照个税综合税率表预扣预缴个人所得税，处理是否恰当？

【参考答案】处理不恰当。员工因参加股票期权计划而从中国境内取得的所得，按规定应按“工资、薪金所得”项目计算纳税的，在 2023 年 12 月 31 日前，对该股票期权形式的工资、薪金所得不并入当年综合所得，全额单独适用综合所得税率表计算纳税。

7. 管委会招商引资，公司与园区合作 3 年负责招商，每年支付 1200 万元财政补贴，按照入住企业收入产值进行考核，无法完成业绩按比例扣减。简述政府补贴满足不征税收入的条件，不征税收入对应的支出如何处理及财政补贴所得税处理。



【参考答案】（1）企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

①企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件。

②财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求。

③企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

（2）根据规定，符合条件的不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

（3）企业取得政府财政资金的收入时间确认。企业按照市场价格销售货物、提供劳务服务等，凡由政府财政部门根据企业销售货物、提供劳务服务的数量、金额的一定比例给予全部或部分资金支付的，应当按照权责发生制原则确认收入。除上述情形外，企业取得的各种政府财政支付，如财政补贴、补助、补偿、退税等，应当按照实际取得收入的时间确认收入。

8. 资源税。

【参考答案】纳税人以应税产品用于非货币性资产交换、捐赠、偿债、赞助、集资、投资、广告、样品、职工福利、利润分配或者连续生产非应税产品等，应按规定缴纳资源税。纳税人开采或生产应税产品自用于连续生产应税产品的，不缴纳资源税。

9. 关联企业借款费用的扣除。

【参考答案】企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。

在计算应纳税所得额时，企业实际支付给关联方的利息支出，不超过以下规定比例和税法及其实施条例有关规定计算的部分，准予扣除，超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。

企业实际支付给关联方的利息支出，除符合特殊规定外，其接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为：金融企业为 5：1，其他企业为 2：1。

10. 股票转让增值税的处理。

购买公司股份后，被购买方上市，有锁定期，持有方转让所持股份增值税销项税额的计算。

【参考答案】企业转让上市公司股票，按照“金融商品转让”适用 6% 税率计算缴纳增值税。金融商品转让，按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。

11. 集团内统借统还增值税处理。

【参考答案】统借统还业务中，企业集团或企业集团中的核心企业以及集团所属财务公司按不高于支付给金融机构的借款利率水平或者支付的债券票面利率水平，向企业集团或者集团内下属单位收取的利息，免征增值税。统借方向资金使用单位收取的利息，高于支付给金融机构借款利率水平或者支付



的债券票面利率水平的，应全额缴纳增值税。

审计部分

1. 应收账款函证

函证决策：除非有充分证据表明应收账款对被审计单位财务报表而言是不重要的，或者函证很可能是无效的，否则，注册会计师应当对应收账款进行函证。函证的范围：如果运用审计抽样确定函证程序的范围，无论采用统计抽样方法，还是非统计抽样方法，选取的样本应当足以代表总体。

2. 收入的延伸检查程序

注册会计师可以实施的“延伸检查”程序举例如下：

(1) 实施实地走访程序。取被审计单位配合的前提下，对相关供应商、客户进行实地走访，针对相关采购、销售交易的真实性获取进一步的审计证据。注册会计师应当充分考虑被审计单位与被访谈对象串通舞弊的可能性，根据实际情况仔细设计访谈计划和访谈提纲，并对在访谈过程中注意到的可疑迹象保持警觉。

(2) 针对客户的现场检查要点。观察客户生产经营场地，判断其被审计单位的交易规模是否与其生产经营规模匹配，了解客户采购被审计单位产品的用途、去向和最终销售实现情况，实地查看客户购买的相关产品的库存情况

(3) 在采用经销模式的情况下，检查经销商的最终销售实现情况。

(4) 利用企业信息查询工具，查询主要供应商和客户的股东至其最终控制人，以识别相关供应商和客户与被审计单位是否存在关联方关系。

(5) 关注资金往来流水。当注意到存在关联方配合被审计单位虚构收入的迹象时，获取并检查相关关联方的银行账户资金流水，关注是否存在与被审计单位相关供应商或客户的异常资金往来。

【教师提示】如果注册会计师认为“延伸检查”程序是必要的，但受条件限制无法实施，或实施“延伸检查”程序后仍不足以获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑审计范围是否受限，并考虑对审计报告意见类型的影响或解除业务约定。

3. 固定资产减值、在建工程审计

资产减值审计要求（针对非流动资产、资产组、商誉减值等）：

(一) 针对资产处置净额的考虑

通过关注管理层所使用的公允价值是否恰当地反应了可观察到的市场价格，以及是否与可观察到的市场情况和以公允价值计量的资产或负债的特征一致、市场参与方的来源是否相关和可靠等，来评价公允价值的合理性。



（二）针对未来现金流量现值的考虑

通过以下方法，分析并复核管理层预计未来现金流量现值时运用的假设、重大估计及判断的合理性：

1. 将现金流量预测所使用的数据，与历史数据、已批准的预算及企业的经营计划等进行比较，了解差异产生的原因；
2. 将预测的收入增长率、费用比率等，与被审计单位的历史收入增长率及行业可比数据进行比较；将预测的毛利率与历史毛利率进行比较；根据行业发展趋势以及被审计单位在行业中的地位，评价相关假设的合理性，如业绩增长率等；
3. 确定管理层是否需要根据最新情况调整未来关键经营假设，从而反映最新的市场情况及管理层预期；
4. 对减值测试中采用的折现率、主要经营和财务假设执行敏感性分析，考虑这些参数和假设在合理变动时对减值测试结果的潜在影响；
5. 将预计未来现金流量现值时的基础数据与其他支持性证据进行核对，并评价其合理性；
6. 重新计算验证未来现金流量净现值的计算是否准确。

（三）针对相关会计估计合理性的考虑

1. 评估被审计单位的经营目标，是否与总体经济环境和被审计单位的经营情况、可以获得的同行业公开数据一致。如存在差异，了解产生差异的原因，评估被审计单位减值测试运用的假设的合理性。
2. 通过复核管理层在以往年度经营目标的实现情况、被审计单位所处的经济环境等，评价管理层经营目标是否切实可行。
3. 将前期预测的本期数与实际完成情况进行比较，了解产生差异的原因，判断前期预测是否存在管理层偏向，以及管理层本期修改预测数据是否恰当。

4. 存货监盘

注册会计师应当根据被审计单位存货的特点、盘存制度和存货内部控制的有效性等情况，在评价被审计单位管理层制订的存货盘点程序的基础上，编制存货监盘计划，对存货监盘做出合理安排。

（一）对存货存放在多个地点的考虑

如果被审计单位的存货存放在多个地点，注册会计师可以要求被审计单位提供一份完整的存货存放地点清单，并考虑其完整性。存货地点清单的特殊考虑：

- >>期末末库存量为零的仓库；
- >>租赁的仓库；
- >>第三方代被审计单位保管存货的仓库等。

（二）存放地点清单完整性审计



1. 询问被审计单位除管理层和财务部门以外的其他人员，如营销人员、仓库人员等，以了解有关存货存放地点的情况；
2. 比较被审计单位不同时期的存货存放地点清单，关注仓库变动情况，以确定是否存在因仓库变动而未将存货纳入盘点范围的情况发生；
3. 检查被审计单位存货的出、入库单，关注是否存在被审计单位尚未告知注册会计师的仓库（如期末库存量为零的仓库）；
4. 检查费用支出明细账和租赁合同，关注被审计单位是否租赁仓库并支付租金，如果有，该仓库是否已包括在被审计单位提供的仓库清单中；
5. 检查被审计单位“固定资产——房屋建筑物”明细清单，了解被审计单位可用于存放存货的房屋建筑物。

（三）选择监盘地点

1. 在获取完整的存货存放地点清单的基础上，注册会计师可以根据不同地点所存放存货的重要性以及对各个地点与存货相关的重大错报风险的评估结果选择适当的地点进行监盘，并记录选择这些地点的原因。
2. 如果识别出影响存货数量的由于舞弊导致的重大错报风险，注册会计师在检查被审计单位存货记录的基础上，可能决定在不预先通知的情况下对特定存放地点的存货实施监盘，或在同一天对所有存放地点的存货实施监盘。

同时，在连续审计中，注册会计师可以考虑在不同期间的审计中变更选择实施监盘的地点，或选择所存放存货金额并不重大的特定地点进行监盘。

在执行非集团审计时，如果利用其他注册会计师的工作（如委托其他注册会计师对存放在偏远地点的存货实施监盘或对固定资产实施检查），注册会计师可以根据具体情况遵守“对集团财务报表审计的特殊考虑”的相关规定。

5. 利用专家的工作

如果利用专家的工作，注册会计师应当确定专家的工作是否足以实现审计目的。

1. 注册会计师应当评价专家是否具有实现审计目的所必需的胜任能力、专业素质和客观性。在评价外部专家的客观性时，注册会计师应当询问可能对外部专家客观性产生不利影响的利益和关系。
2. 了解专家的专长领域
3. 与专家达成一致意见

注册会计师应当与专家就下列事项达成一致意见，并根据需要形成书面协议：

- （1）专家工作的性质、范围和目标；



- (2) 注册会计师和专家各自的角色和责任;
- (3) 注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围, 包括专家提供的报告的形式;
- (4) 对专家遵守保密规定的要求。

4. 实施的特定程序以评价专家工作是否足以实现审计目的

- (1) 专家的工作结果或结论的相关性和合理性, 以及与其他审计证据的一致性;
- (2) 如果专家的工作涉及使用重要的假设和方法, 这些假设和方法在具体情况下的相关性和合理性;
- (3) 如果专家的工作涉及使用重要的原始数据, 这些原始数据的相关性、完整性和准确性。

6. 持续经营假设

- (1) 如果管理层尚未对被审计单位持续经营能力作出评估, 提请其进行评估。

如果管理层没有对持续经营能力作出初步评估, 注册会计师应当与其讨论运用持续经营假设的理由, 询问是否存在导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况, 并提请管理层对持续经营能力作出评估。

- (2) 评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划, 这些计划的结果是否可能改善目前的状况, 以及管理层的计划对于具体情况是否可行。

管理层的应对计划可能包括管理层变卖资产、对外借款、重组债务、削减或延缓开支或者获得新的资本。

- (3) 如果被审计单位已编制现金流量预测, 且对预测的分析是评价管理层未来应对计划时所考虑的事项或情况的未来结果的重要因素, 评价用于编制预测的基础数据的可靠性, 并确定预测所基于的假设是否具有充分的支持。此外, 注册会计师还可能: ①将最近若干期间的预测性财务信息与实际结果相比较; ②将本期预测性财务信息与截至目前的实际结果相比较。

- (4) 考虑自管理层作出评估后是否存在其他可获得的事实或信息。

- (5) 要求管理层和治理层(如适用)提供有关未来应对计划及其可行性的书面声明。

7. 系统变更控制测试

如果被审计单位为了提高控制效果和效率或整改控制缺陷而对控制作出改变, 注册会计师应当考虑这些变化并适当予以记录。

- (1) 如果注册会计师认为新的控制能够满足控制的相关目标, 而且新控制已运行足够长的时间, 足以使注册会计师通过实施控制测试评估其设计和运行的有效性, 则注册会计师不再需要测试被取代的控制的设计和运行有效性。

- (2) 如果被取代的控制的运行有效性对注册会计师执行财务报表审计时的控制风险评估具有重要影响, 注册会计师应当适当地测试这些被取代的控制的设计和运行的有效性。



8. 关键审计合伙人轮换相关的任职期和冷却期

相继担任多项关键审计合伙人的冷却期规定

关键审计合伙人	累计年限	冷却期
项目合伙人	3 年或以上	5 年
项目质量复核人员	3 年或以上	3 年
项目合伙人+项目质量复核人员	3 年或以上，但项目合伙人累计未达 3 年	3 年
担任多项关键审计合伙人职责，并且不符合上述各项情况	——	2 年

在冷却期内，关键审计合伙人不得有下列行为：

- (1) 成为审计项目组成员或为审计项目提供项目质量管理；
- (2) 就有关技术或行业特定问题、交易或事项向审计项目组或审计客户提供咨询（如果与审计项目组沟通仅限于该人员任职期间的最后一个年度所执行的工作或得出的结论，并且该工作和结论与审计业务仍然相关，则不违反本项规定）；
- (3) 负责领导或协调会计师事务所向审计客户提供的专业服务，或者监控会计师事务所与审计客户的关系；
- (4) 执行上述各项未提及的、涉及审计客户且导致该人员出现下列情况的职责或活动（包括提供非鉴证服务）：
 - ①与审计客户高级管理层或治理层进行重大或频繁的互动；
 - ②对审计业务的结果施加直接影响。