

（二）不满足终止确认条件

根据本准则第十五条规定，金融资产转移不满足终止确认条件的，应当继续确认该金融资产，所收到的对价确认为一项金融负债。此类金融资产转移实质上具有融资性质，不能将金融资产与所确认的金融负债相互抵销。比如，企业将国债卖出后又承诺将以固定价格买回，因卖出国债所收到的款项应单独确认为一项金融负债。

《企业会计准则第 24 号

——套期保值》应用指南

一、套期工具

（一）根据本准则第五条规定，衍生工具通常可以作为套期工具。衍生工具包括远期合同、期货合同、互换和期权，以及具有远期合同、期货合同、互换和期权中一种或一种以上特征的工具。比如，企业为规避库存铜品价格下跌的风险，可以通过卖出一定数量铜品的期货合同加以实现，其中卖出铜品的期货合同即是套期工具。

衍生工具如无法有效地降低被套期项目的风险，不能作为套期工具。比如，对于利率上下限期或由一项发行的期权和一项购入的期权组成的期权，其实质相当于企业发行一项期权的（即企业收取了净期权费），不能将其指定为套期工具。

（二）根据本准则第六条规定，对于符合套期工具条件的衍生工具，在套期开始时，通常应当将其整体或其一定比例指定为套期工具。

根据本准则第七条规定，单项衍生工具通常被指定为对一种风险进行套期。附有多种风险的衍生工具也可以被指定为对一种以上风险进行套期，前提是可以清晰地辨认这些被套期风险、可以证明套期有效性，同时可以确保该衍生工具与不同风险之间存在具体指定关系。

比如，某企业的记账本位币是人民币，发行了一期五年期美元浮动利率债券。为规避该金融负债的外汇风险和利率风险，该企业与某金融企业签订一项交叉货币互换合同并将其指定为套期工具，同时将该美元浮动利率债券指定为被套期项目。执行此项合同后，该企业将从金融企业定期收到浮动利率美元利息，以支付债券持有者，并按固定利率支付人民币利息给金融企业。在此例中，该企业将浮动利率美元利息转化成了固定利率人民币利息，从而规避了美元对人民币汇率变动风险及美元利率变动风险。

二、被套期项目

根据本准则第九条规定，库存商品、持有至到期投资、可供出售金融资产、贷款、长期借款、预期商品销售、预期商品购买、对境外经营净投资等项目使企业面临公允价值或现金流量风险变动的，均可被指定为被套期项目。

根据本准则第十六条规定，对具有类似风险特征的资产或负债组合（即被套期项目）进行套期时，该组合中的各单项资产或单项负债应当共同承担被套期风险，且该组合内各单项资产或单项负债由被套期风险引起的公允价值变动，应当预期与该组合由被套期风险引起的公允价值整体变动基本成比例。比如，当被套期组合整体因被套期风险形成的公允价值变动 10% 时，该组合中各单项金融资产或单项金融负债因被套期风险形成的公允价值变动通常应限制在 9% 至 11% 的较小范围内。

三、套期会计方法的运用

根据本准则第四条规定，套期会计方法是指在相同会计期间将套期工具和被套期项目公允价值变动的抵销结果计入当期损益的方法。

比如，某企业拟对六个月之后很可能发生的贵金属销售进行现金流量套期，为规避相关贵金属价格下跌的风险，该企业可于现在卖出相同数量的该种贵金属期货合同并指定为套期工具，同时指定预期的贵金属销售为被套期项目。资产负债表日（假定预期贵金属销售尚未发生），期货合同的公允价值上涨了 100 万元，对应的贵金属预期销售价格的现值下降了 100 万元。假定上述套期符合运用套期会计方法的条件，该企业应将期货合同的公允价值变动计入所有者权益（资本公积），待预期销售交易实际发生时，再转出调整销售收入。

四、套期有效性评价

根据本准则第十七条规定，企业应当持续地对套期有效性进行评价，并确保该套期关系在被指定的会计期间高度有效。常见的套期有效性评价方法主要有：（1）主要条款比较法；（2）比率分析法；（3）回归分析法等。

《企业会计准则第 27 号

——石油天然气开采》

应用指南

一、矿区的划分

矿区，是指企业进行油气开采活动所划分的区域或独立的开发单元。矿区的划分是计提油气资产折耗、进行减值测试等的基础。矿区的划分应当遵循以下原则：

（一）一个油气藏可作为一个矿区；（二）若干相临且地质构造或储层条件相同或相近的油气藏可作为一个矿区；（三）一个独立集输计量系统为一个矿区；（四）一个大的油气藏分为几个独立集输系统并分别进行计量的，可分为几个矿区；（五）采用重大新型采油技术并实行工业化推广的区域可作为一个矿区；（六）在同一地理区域内不得将分属不同国家的作业区划分在同一个矿区或矿区组内。

二、钻井勘探支出的处理采用成果法

根据本准则第十三条、第十四条和第十五条规定，对于钻

井勘探支出的资本化应当采用成果法,即只有发现了探明经济可采储量的钻井勘探支出才能资本化,结转为井及相关设施成本,否则计入当期损益。

三、油气资产及其折耗

(一)油气资产,是指油气开采企业所拥有或控制的井及相关设施和矿区权益。油气资产属于递耗资产。

递耗资产是指通过开采、采伐、利用而逐渐耗竭,以致无法恢复或难以恢复、更新或按原样重置的自然资源,如矿藏等。

开采油气所必需的辅助设备和设施(如房屋、机器等),作为一般固定资产管理,适用《企业会计准则第4号——固定资产》。

(二)油气资产的折耗,是指油气资产随着当期开发进展而逐渐转移到所开采产品(油气)成本中的价值。本准则第六条和第二十一条规定,企业应当采用产量法或年限平均法对油气资产计提折耗。

1. 产量法,又称单位产量法。该方法是以单位产量为基础对探明矿区权益的取得成本和井及相关设施成本计提折耗。采用该方法对油气资产计提折耗时,矿区权益应以探明经济可采储量为基础,井及相关设施以探明已开发经济可采储量为基础。

2. 年限平均法,又称直线法。该方法将油气资产成本均衡地分摊到各会计期间。采用该方法计算的每期油气资产折耗金额相等。

企业采用的油气资产折耗方法,一经确定,不得随意变更。未探明矿区权益不计提折耗。

四、弃置义务

根据本准则第二十三条规定,在确认井及相关设施成本时,弃置义务应当以矿区为基础进行预计,主要涉及井及相关设施的弃置、拆移、填埋、清理和恢复生态环境等所发生的支出。

五、未探明矿区权益的减值

根据本准则第七条(二)规定,未探明矿区权益应当至少每年进行一次减值测试。按照单个矿区进行减值测试的,其公允价值低于账面价值的,应当将其账面价值减记至公允价值,减记的金额确认为油气资产减值损失;按照矿区组进行减值测试并计提减值准备的,确认的减值损失不分摊至单个矿区权益的账面价值。

《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》应用指南

一、会计政策和会计估计的确定

企业应当根据本准则的规定,结合本企业的实际情况,确定会计政策和会计估计,经股东大会或董事会、经理(厂长)会议或类似机构批准,按照法律、行政法规等的规定报送有关各方备案。

企业的会计政策和会计估计一经确定,不得随意变更。如

需变更,应重新履行上述程序,并按本准则的规定处理。

二、会计政策及其变更

根据本准则第三条规定,会计政策是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。企业采用的会计计量基础也属于会计政策。

(一)实务中某项交易或者事项的会计处理,具体会计准则或应用指南未作规范的,应当根据《企业会计准则——基本准则》规定的原则、基础和方法进行处理;待作出具体规定时,从其规定。

(二)会计政策变更采用追溯调整法的,应当将会计政策变更的累积影响数调整期初留存收益。留存收益包括当年和以前年度的未分配利润和按照相关法律规定提取并累积的盈余公积。调整期初留存收益是指对期初未分配利润和盈余公积两个项目的调整。

三、前期差错及其更正

前期差错应当采用追溯重述法进行更正,视同该项前期差错从未发生过,从而对财务报表相关项目进行重新列示和披露。追溯重述法的会计处理与追溯调整法相同。

《企业会计准则第30号——财务报表列报》应用指南

一、财务报表列报的基本要求

(一)列报基础

1. 本准则规范企业持续经营基础下的财务报表列报。企业管理层应当评价企业的持续经营能力,对持续经营能力产生重大怀疑的,应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的影响因素。

2. 企业正式决定或被迫在当期或将在下一个会计期间进行清算或停止营业的,表明其处于非持续经营状态,应当采用其他基础编制财务报表,并在附注中声明财务报表未以持续经营为基础列报、披露未以持续经营为基础的原因和财务报表的编制基础。

(二)重要性的判断

判断项目性质的重要性,应当考虑该项目的性质是否属于企业日常活动等因素;判断项目金额大小的重要性,应当通过单项金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润等直接相关项目金额的比重加以确定。

(三)正常营业周期

本准则判断流动资产、流动负债所指的一个正常营业周期,通常是指企业从购买用于加工的资产起至实现现金或现金等价物的期间。

正常营业周期通常短于一年,在一年内有几个营业周