

# 承租人视角下新租赁准则对大商股份的影响研究

高祎萌

北方工业大学经济管理学院, 北京

收稿日期: 2023年4月12日; 录用日期: 2023年4月24日; 发布日期: 2023年5月31日

## 摘要

随着我国经济的快速发展, 会计准则已逐步接近国际财务准则。我国根据当前的情况, 对租赁标准进行了修改和制定。新修订的《企业会计准则第21号——租赁》预计会对租赁业务广泛运用在日常管理的企业或是行业产生重大影响。本文以大商股份为研究对象剖析零售行业的发展状况和大商股份的经营状况。对财务报表按旧准则进行调整, 并根据调整后的报表分析新租赁标准对于零售行业会计处理的影响, 得出结论并给出建议。

## 关键词

新租赁准则, 零售行业, 会计处理, 经营租赁

# Study on the Influence of New Leasing Criteria on Dashang Shares from the Perspective of Lessee

Yimeng Gao

School of Economics and Management, North China University of Technology, Beijing

Received: Apr. 12<sup>th</sup>, 2023; accepted: Apr. 24<sup>th</sup>, 2023; published: May 31<sup>st</sup>, 2023

## Abstract

With the rapid development of economy in our country, accounting standards have gradually approached international finance standards. According to the current situation, the leasing standard has been modified and established. The newly revised Accounting Standards for Business Enterprises No. 21—Leasing is expected to have a significant impact on the leasing business widely used

in the daily management of enterprises or industries. This paper takes Dashang shares as the research object to analyze the development status of retail industry and the operating status of Dashang shares. Adjust the financial statements according to the old standards, analyze the impact of the new leasing standards on the accounting treatment of the retail industry according to the adjusted statements, draw conclusions and give suggestions.

## Keywords

New Leasing Criteria, Retail Industry, Accounting Treatment, Operating Leasing

Copyright © 2023 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

## 1. 引言

2006年,我国宣布出台了一套新的企业租赁会计准则,以顺应经济社会全球化的要求。2010年8月17日,国际标准委员会(IASB)就部分租赁项目相关的确认方式、计量管理办法、上市公司项目信息等具体内容,正式向外界发布了《租赁》的相关项目细则征求意见稿,征求了相关的明文规范。2016年1月13日,国际准则委员会发布新的租赁会计准则《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS16)。由于我国在不断地与国际会计准则的接轨,《企业会计准则第21号——租赁》于2018年12月13日经两次讨论修改后发布。2019年1月1日起,适用国际财务报表原则或企业会计制度编制账目的海外企业及海外上市企业将开始实施新的发布准则。从2021年1月1日起,其他采用企业会计准则的公司将开始实施这一新准则[1]。

## 2. 新旧准则对比分析

### 2.1. 新租赁准则的变化

新的租赁原则不仅将多个合同合并为一个合同,还定义了租赁和非租赁的分类,以及适当的会计方法。新的会计准则将承租方的会计处理从“双重模式”改变为“单一模式”,短期租赁(租赁期少于12个月)除外。其他租赁包括在资产负债表中,作为不动产和租赁负债入账,并包括在折旧和利息付款中。与以前的标准相比,新标准要求出租人披露不计提折旧的租赁资产、经营性租赁和相关租金收入的详细信息[2]。旧准则仅对各类出租资产的账面值进行了规定披露。或者说,大量的企业财务档案资料必然能为租赁报表的主要使用者以及租赁企业管理人员提供更多有用的企业财务信息内容,因为新的租赁标准减少了对租赁出租人的公开信息披露。

### 2.2. 承租人会计处理对比

#### 2.2.1. 确认和初始计量

根据新的租赁标准,单一的会计核算方法意味着需要同时记录出租人的资产和负债。依照原始租赁标准规定,承租者的经营性租赁资产可以直接体现于财务报表中。但支付的价款需要在合同期内以直线法摊销。会计记录的贷方项目为“银行存款”和“长期应付款”借方项目为“固定资产”和“未确认融资费用”。在新租赁准则下,承租人采用“单一租赁”模式。在初始确认时,相关会计分录的贷方和借方科目,分别记作“长期应付款——租赁负债”和“固定资产——使用权资产”[3]。

### 2.2.2. 后续计量

承租人的账务处理在原准则下相对简单。所要做的是按照合同所要求的按时计提租赁费用计入当期利润表。在新租赁准则模式下，资产所有权必须由承租人确认，折旧按直线法计算。而后对于租赁负债展开确认，并对于折旧展开计提。新租赁准则也明确了折旧方法，承租人可以采用直线法或其他折旧方法，以更好地反馈租赁资产预期经济利益的实现。借项计入费用或成本类别科目，贷项计入“使用权资产累计折旧”。如果租赁财产的所有权是否能够获得存在不确定性，则应选择租赁资产累计消耗相对较低且剩余租赁期相对较低的一方。除非期末有特殊情况，利息、租金和折旧费用通常需要直接计提。

## 3. 大商股份租赁业务概况

### 3.1. 大商股份公司背景

大商股份于 1995 年创建于中国辽宁大连,是我国最大的零售业集团之一。1993 年 11 月 22 日,大商股票开始在上交所挂牌交易(股票代码: 600694)。公司已成为中国最大的零售业集团之一,大中型百货店铺数量、已进入城市数量以及销售规模、盈利能力均居于行业领先地位。位列 2019 中国民营企业 500 强第 12 位、中国百货行业第一位、社科院商业 50 强竞争力排序第一位。2021 年实现销售收入超 3500 亿元。根据国家统计局公布数据,2022 年社会消费品零售总额 439,733 亿元,比上年下降 0.2%。

大商股份经营范围广,包括各低中高端商品及多种服务。近年大商股份在主业基础上拓展业务,并购上下游企业及小型工厂和同业商店,降低扩张总成本,先后在多地区收购开发百货店,新建多元新玛特购物广场,开发大商股份电器专业连锁网络。

### 3.2. 大商股份租赁情况

截止至 2022 年报告期末,大商股份已开业门店合计 120 家,主要分布在东北区域,同时在山东、河南、四川和云南也分布部分门店。表 1 统计了近三年来大商股份自有及租赁物业门店权重情况汇总表。

**Table 1.** Summary of store weights of Dashang shares from 2020 to 2022

**表 1.** 大商股份 2020~2022 年门店权重情况汇总表

年份	自有物业门店		租赁物业门店		租赁门店占总门店比重	
	门店数量	建筑面积(万平米)	门店数量	建筑面积(万平米)	门店数量	建筑面积(万平米)
2020	44	161.27	84	227.13	65.63%	58.48%
2021	44	167.39	78	208.69	63.93%	55.49%
2022	45	169.8438	75	198.6487	62.50%	53.91%

资料来源:根据公司 2020~2022 年报整理得出。

由表 1 中的数据可知,大商股份近三年来自有物业门店数量及面积几乎保持不变,租赁物业门店数量在逐年下降。租赁物业门店占比在 2020 年达到 65.63%,随后两年均有所下降。新租赁准则下,承租人经营租赁的会计处理变动较大,而原本按照融资租赁进行会计处理则是变动较小,虽然近三年大商股份租赁物业门店数量有所下降,但其占总门店的比例仍超过了 60%,可以证明大商股份近年来主要以租赁的方式来获取经营场所,也将受到新租赁准则的更多影响。

## 4. 新租赁准则的应用对企业财务报表影响分析

### 4.1. 对资产负债表的影响

由于新租赁准则要求承租人不再区分经营租赁和融资租赁,均在表内确认使用权资产和租赁负债,

由此会导致公司非流动资产及非流动负债受到直接影响[4]。现对大商股份有限公司 2022 年资产负债表进行调整, 结果如下表 2 所示。

**Table 2.** Summary of the impact of adjusting balance sheet items under the new leasing standards  
**表 2.** 新租赁准则调整资产负债表项目影响一览表

项目	报表数	假设按原准则	影响	影响幅度(%)
流动资产	9205773657.68	9205773657.68	-	-
非流动资产	8940669953.47	5838242704.47	(3102427249.00)	-53.14
资产合计	18146443611.15	15044016362.15	(3102427249.00)	-20.62
流动负债	3602175491.98	3602175491.98	-	-
非流动负债	3966804507.83	364629015.85	(3602175491.98)	-987.90
负债合计	9876357633.29	6274182141.31	(3602175491.98)	-57.41
所有者权益合计	8270085977.86	8769834220.84	499748242.98	5.70

数据来源: 大商股份有限公司 2022 年年度财务报告, 下同。

调整后, 公司资产总额和负债总额分别负向变动 20.62%和 57.41%, 所有者权益变动 5.70%。总负债的变动额大于总资产的变动额, 将影响偿债能力的评估。总体上, 资产和负债按新租赁准则规定调整后会增加, 确认的资产使用权会降低周转率。此外, 大多数经营租赁和流动及固定资产的租赁期限超过一年。因此, 新会计租赁准则的实施将对公司偿债能力和长期财务状况产生重大负面影响。

#### 4.2. 对利润表的影响

旧的租赁准则规定, 经营租赁必须包括资产的价值并且需要在每个租赁期内按规定的金额计入当期损益表。然而, 新租赁会计准则要求利润表包括资产折旧和公司获得资产产生的财务利益, 而不仅仅是初始经营租赁的成本。现对大商股份有限公司 2022 年利润表进行调整, 结果如下表 3 所示。

**Table 3.** Summary of the impact of the new leasing standards on the income statement items  
**表 3.** 新租赁准则调整利润表项目影响一览表

项目	报表数	假设按原准则	影响	影响幅度(%)
管理费用	801714473.65	1076105878.04	274391404.39	25.50%
财务费用	151727136.70	138705001.44	(13022135.26)	-9.39%
营业利润	875696036.01	614326766.88	(261369269.13)	-42.55%
利润总额	876263193.76	601871789.37	(274391404.39)	-45.59%

如表 3 所示, 2022 年支付的租金已转换到管理费用中去, 年初确认的使用权资产折旧额已从管理费用项目中扣除。因此, 总管理费用的变化率为 25.50%。由于租赁负债产生货币利息, 所以扣除后的财务费用的变动率为-9.39%。最终, 2022 年营业利润减少 261369269.13 元, 下降 42.55%。原准则规定要求承租人以当期收益或者相关的资产成本为基础, 按直线法计算。在新租赁准则下, 经营租赁必须同时考虑利息支出和相关折旧。初始费用成本虽然略有上升, 但各个时间段摊销成本不变, 本金持续偿还, 利息支出比例逐步下降。因此, 利润报表整体上呈现出前高后低。

#### 4.3. 对现金流量表的影响

新租赁准则可能会影响公司未来期间的现金流量。在旧版的会计准则中它还规定了需要同时记录该行为在公司经营业务活动过程中的所有现金净流入。而在这一新业务准则中的限定下, 用于分期偿还筹

资租赁的活动本金和租赁收益以及利息必须被直接记为筹资租赁活动。为了更好地观察准则变更前对现金流量表的影响，现将 2022 年大商股份现金流量表展开进行调整，见表 4。

**Table 4.** Summary of the impact of adjusting cash flow statement items under the new leasing standards  
**表 4.** 新租赁准则调整现金流量表项目影响一览表

项目	报表数	假设按原准则	影响	影响幅度(%)
经营活动产生的现金流量净额	715994243.1	716066341.3	72098.2	0.01
投资活动产生的现金流量净额	1,086,268,307	1,086,268,307	-	-
筹资活动产生的现金流量净额	(2,096,121,936)	(2,096,194,035)	(72098.2)	-0.003

新租赁准则下大商股份合并现金流量表项目的影响计算如表 4 所示。由于公司将从实施第一天起支付租赁负债本金和利息所付出的现金在现金流量表中计入筹资活动现金流出，支付的最低租赁付款(由于准则变化，故采用 2020 年报披露数据)仍然计入经营活动现金流出。当然，旧标准中的经营租赁成本不计入与经营活动相关的现金流。因此，在今调整过后的原现金流量表中，“经营活动产生的净现金流量”增加了 72098.20 元，增长了 0.01%。筹资活动产生的现金流量净额为 72098.20 元，同比减少了 0.003%。新的租赁标准将对筹资现金流出和经营活动现金流出产生影响，但只在现金流量表的内部结构发生了一些变化，总现金流没有发生改变。

## 5. 研究结论与启示

### 5.1. 研究结论

新会计准则的发布极大地提高了公司财务报告的信息质量，这对促进租赁行业的标准化至关重要。新的租赁模式允许公司从经营租赁使用权中识别资产和负债，这也导致大商股份的资产和负债大幅增加。根据新的租赁管理标准，使用权资产被视为固定资产，租赁负债被划分为流动负债和非流动负债，导致短期流动性下降，偿债能力下跌；费用先高后低，短期内降低公司利润，导致经营业绩下落；经营活动现金支出被调整为筹资活动现金支出，但总净现金流不受影响；税前折旧及摊销前收入增加，利润小幅增长，偿债能力下降。

### 5.2. 零售行业新准则实施建议

#### 5.2.1. 加强会计人员专业性培训

最新租赁准则的应用相应地会增加租赁活动的会计难度，这就说明专业人员能准确处理和评估租赁协议中租赁部分和非租赁部分之间的要求更高了。因此，为了更好地应对新租赁标准的修订，公司迫切需要提高财务人员的专业技能，增加员工储备，并及时组织适当的培训，以增加会计人员的专业经验，提高判断能力[5]。最新的租赁准则将进一步加强对新租赁准则内容的理解，规划会计制度改革，完善融资租赁管理。

#### 5.2.2. 加强与财务信息用户的沟通

预计新租赁准则的实施将在短期内导致公司各种财务数据和指标发生重大变化，财务报表的使用者(如股东和债权人)可能不会注意到会计准则的变化。在此基础上，公司需加强报告用户之间的沟通，并及时解释和报告财务数据的变化不是由于管理能力的下降，而是会计标准的变化。需要能够更准确地做出决定并提供指导。

#### 5.2.3. 提前评估租赁的潜在影响

面临新租赁标准变化，企业需要认真对待新租赁标准的内容和变化。基于此，公司必须重新思考其

业务战略以应对新标准的变化，并对其未来的运营做出准确的预测和决策。同时，考虑到各种因素，现有的业务战略决策需要经过重新设计，以满足新标准的要求[6]。此外，为了更好地适应新准则，公司要预先评估新准则的影响，确认资产负债表、利润表、现金流量表对准则的影响。为新准则创造空间并最大程度地减少负面影响。

#### 5.2.4. 合理规划租赁，发展多元化经营

将来公司签订租赁合同时，应尽可能在内部标准允许的范围内进行。对于那些盈利良好的企业，应更关注直接购买的方式而不是租赁方式。因为直接购买方式对比租赁方式来说，直接购买有利于减少企业的负债，从而降低企业发生财务风险的可能性。对于大商股份来说，其2022年自有门店数量是租赁门店数量，租赁金额也较高，因此，建议企业考虑适当增加自有门店数量，来降低企业的资产负债率，公司的财务状况和经营成果可能会得到改善。有一些解决方案可以从国外借鉴，以减少资产租赁对资产负债表的影响，但公司仍需要按照自己的实际情况进行抉择，来应对不断变化的标准的影响。

#### 5.2.5. 拓展新零售领域

在新的租赁标准下，实体零售业的财务指标出现了不同程度的恶化。在修订标准的关键时刻，零售实体可以通过调整运营管理策略，将风险转化为机遇，促进公司的可持续发展，来减少新租赁标准的影响。早在2015年，大商股份就开始进入新零售行业。目前，大商股份在新零售领域已经取得了一些成绩。然而，由于传统管理结构的局限性，有必要尽快完善管理体系，以满足新零售时代的需求。

### 参考文献

- [1] 耿建新, 武永亮. 租赁准则的历史沿革与中外比较[J]. 财会月刊, 2020(10): 60-65.  
<https://doi.org/10.19641/j.cnki.42-1290/f.2020.10.008>
- [2] 赵南飞. 基于新租赁准则的企业会计核算体系探讨[J]. 财会学习, 2022(32): 100-102.
- [3] 徐经长, 刘畅. 租赁准则的修订及其影响透析[J]. 财会月刊, 2019(3): 57-61.  
<https://doi.org/10.19641/j.cnki.42-1290/f.2019.03.008>
- [4] 赵菁. 新租赁准则调整及会计处理实务分析[J]. 财会通讯, 2020(5): 90-93+98.  
<https://doi.org/10.16144/j.cnki.issn1002-8072.2020.05.018>
- [5] 万颖. 执行新租赁准则对零售企业的影响以及应对措施探析[J]. 商讯, 2022(6): 103-106.
- [6] 田书源, 沈霞, 陈志斌. 创新规划租赁业务管理新模式[J]. 财务与会计, 2021(7): 46-48.