

# 5G 共建共享适用的财务准则及 政策研究

## Study on Applicable Financial Standards and Policies for 5G Co-construction and Sharing

姜爱华,王 锋(中国联合网络通信集团有限公司,北京 100033)

Jiang Aihua,Wang Feng (China United Network Communications Group Co.,Ltd.,Beijing 100033,China)

### 摘 要:

随着5G大规模商用,5G网络站址需求量大、单站建设成本高、能耗高等问题逐渐凸显,成为制约5G发展的瓶颈。中国联通与中国电信通过接入网共建共享模式,开展5G建设与运营。新的业务模式在国内外均无现有会计技术路径可参照,从业务场景特点切入,通过对《企业会计准则第14号—收入》、《企业会计准则第40号—合营安排》两大会计准则进行深入分析、研究,确定了适合新的共建共享业务安排的最佳会计技术路径,有力支撑新模式下各类业务安排的有效落地。

### Abstract:

With the large-scale commercial use of 5G, the problems of large demand for 5G network site, high construction cost of single station and high energy consumption have become the bottleneck restricting the development of 5G. China Unicom and China Telecom carry out 5G construction and operation through the co-construction and sharing mode of access network. There is no existing accounting technology path for reference for the new business mode at home and abroad. Starting from the characteristics of business scenarios, through in-depth analysis and research on "accounting standards for Business Enterprises No. 14 – revenue" and "accounting standards for Business Enterprises No. 40 – joint venture arrangement", the best accounting technology path suitable for the new co-construction and sharing business arrangement is determined, which strongly supports effective implementation of various business arrangements under the new mode.

### Keywords:

5G; Co-construction and sharing; Accounting technology path; Accounting standards for business enterprises

引用格式:姜爱华,王锋. 5G 共建共享适用的财务准则及政策研究[J]. 邮电设计技术, 2020(8): 82–84.

### 关键词:

5G; 共建共享; 会计技术路径; 企业会计准则  
doi: 10.12045/j.issn.1007-3043.2020.08.016  
文章编号: 1007-3043(2020)08-0082-03  
中图分类号: F626  
文献标识码: A  
开放科学(资源服务)标识码(OSID): 

## 1 研究背景及面临的问题

中国联通与中国电信贯彻落实“创新、协调、绿色、开放、共享”新发展理念,于2019年9月9日签订了《5G网络共建共享框架合作协议书》。双方在全国范围内合作共建一张5G接入网络,发挥互补的网络和频率资源优势,按技术进展、产业链成熟度、市场和业务需求动态投入,以达到高效建设网络,快速形成5G服务能力,提升市场竞争力,节省网络建设和运营成本的目的。在网络规模、覆盖质量与主导运营商基本相

当的情况下,预计2020年节约投资成本400亿以上。

中国联通与中国电信共建共享一张5G接入网络的模式,是国内电信运营史上的一大创新,“统一规划、统一标准、分区建设、同等服务、独立经营、互不结算”的共建共享业务安排,在国内以及国际上均没有可参照的会计技术路径可以选择。“是否确认使用对方资产收益”、“各自确认还是共同确认投入资产”是亟需解决的两大会计难题,能否正确选择最佳会计技术路径将直接影响上述业务安排的全面实施。同时,对于在纽约、香港、上海3地上市的中国联通而言,面临3地政策监管,会计技术路径的选择更要做好全面评估,避免会计准则执行风险。

收稿日期:2020-06-07

## 2 5G 共建共享的业务特点

会计技术路径是业务场景的财务展现。对于业务场景核心特点的准确把握,是确定最佳会计技术路径的基础。

5G 共建共享有三大特点:

a) 接入网共建,核心网自建。5G 采用共享载波或独立载波的方式实现接入网共享。

b) 统一规划,分区建设。双方对 5G 网络统一规划、统一建设、统一维护,统一运行,互相依赖对方在其负责的地区建设的 5G 接入网,但双方的业务和品牌均保持独立经营,用户归双方各自所有。

c) 协同推进,标准统一。双方建立共建共享协调机制,成立联合工作小组,共同统筹共建共享工作,确保共建共享区域的网络规划、建设、维护及服务标准统一,承建方和共享方享受同等服务水平。

## 3 5G 共建共享业务模式下的会计准则

传统的共建共享模式,比如 4G 及基础设施共享,适用《企业会计准则第 14 号—收入》准则,按照“确认使用对方资产收益”,同时“各自确认投入资产”进行会计处理。但在 5G 共建共享的新业态下,会计准则的选择要符合核心业务特点即满足“不确认使用对方资产收益”的前提下,同时满足“各自确认投入资产”。这是一个全新的会计技术路径挑战,有很大的倾向性适用于《企业会计准则第 40 号—合营安排》。选择不同的会计技术路径对结果的影响大相径庭,从而影响业务实质。故需全面论证现有及全新技术路径应用的适用性。

### 3.1 现有技术路径分析

3.1.1 首先根据《企业会计准则第 14 号—收入》指南,判断是否属于非货币性资产交换

《企业会计准则第 14 号—收入》指南以 2 家石油公司为例做了相关描述:从事相同业务经营的企业之间,为便于向客户或潜在客户销售而进行的非货币性资产交换(例如,2 家石油公司之间相互交换石油,以便及时满足各自不同地点客户的需求),不应当确认收入。

上述例子中,2 家石油公司互相交换向客户出售的最终产品,且交换目的是为了便于向不同地点的客户进行销售。而在中国联通与中国电信 5G 接入网共建共享中,双方交换的不是最终产品,而是互用各自

资产的能力,目的是形成对客户的产品,而不是协助销售。故上述指南的条款并不完全适用于 5G 共建共享场景。

3.1.2 进一步分析使用对方资产能力是否应确认收入

根据《企业会计准则第 14 号—收入》第 5 条:当双方合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务(以下简称“转让商品”)相关的权利和义务,合同有明确的与所转让商品相关的支付条款时才可以在客户取得相关商品控制权时确认收入。

在 5G 接入网共建共享中,中国联通与中国电信双方共同决定网络建设、维护和使用方式。资产建好后,无论双方在该资产上使用量多少均不会影响双方的资本投入或后续结算,即共建共享合同没有明确的与所转让资源价值相关的支付条款。

对比目前运营商的网间结算、国际结算、4G 和其他资产的共建共享,均为一方建设了资产,另一方根据自己的使用需求来使用对方的资产,并根据资产使用量,例如按使用分钟数、基站个数等进行结算,合同中均有明确的定价和支付条款,因而按照收入准则确认让渡资源的使用费收入。

由此可见,5G 共建共享的安排和运营商在其他资源的共享安排并不一致,不符合《企业会计准则第 14 号—收入》准则第 5 条的以确认让渡资源使用费收入。

结论:5G 的共建共享不属于非货币性资产交换,亦不符合收入计列准则。

### 3.2 新技术路径论证

3.2.1 首先确定是否适用《企业会计准则第 40 号—合营安排》准则

根据《企业会计准则第 40 号—合营安排》准则(以下简称“合营安排准则”)2 条:合营安排是指一项由 2 个或 2 个以上的参与方共同控制的安排。合营安排具有下列特征:

a) 各参与方均受到该安排的约束。

b) 2 个或 2 个以上的参与方对该安排实施共同控制。任何一个参与方都不能够单独控制该安排,对该安排具有共同控制的任何一个参与方均能够阻止其他参与方或参与方组合单独控制该安排。

《合营安排准则》第 5 条和第 6 条对什么是共同控制进行了描述:共同控制是指按照相关约定对某项安排所共有的控制,并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。如果所有参与方或一组参与方必须一致行动才能决定某项安

排的相关活动,则称所有参与方或一组参与方集体控制该安排。

综上,合营安排实质上是具有共同控制权的各方一致同意时才能做出经营决策和生产安排,共同控制,没有决定权,但有否决权。由于整个共建共享过程中,双方的参与程度很高,接入网的承建需要双方统一规划,不能由中国联通或者中国电信单方面决定;另外,共建共享区域的网络规划、建设、维护及服务标准是经过双方协商确定的,这些均属于共建共享安排下的“相关活动”;双方的合作安排并非通过单独主体达成,而是通过双方共同认可的共建共享协调机制,确保合作协议的执行。

上述情况既符合《合营安排准则》第2条对于合营安排的定义,又符合第5条和第6条对于合营安排的认定标准,即双方对于网络的建设、运营和维护等相关活动必须经过双方一致同意后才能决策,任何一方都不能够单独控制。因此,5G 共建共享应适用合营安排准则。

### 3.2.2 进一步判断会计核算上适用共同经营还是合营企业

《合营安排准则》第9条将合营安排分成了两大类,一是共同经营,二是合营企业。共同经营是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。合营企业是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排。由于中国联通与中国电信双方享有共建共享安排中的相关网络资产且承担该安排的相关负债,而并非仅对上述安排的净资产享有权利,因此,双方应该按照合营安排准则第9条共同经营来对上述安排进行核算。

结论:5G 共建共享适用合营安排准则,会计核算适用共同经营。

### 3.2.3 确定合营安排准则下,资产、负债、收入、费用的会计核算规则

在充分论证适用合营安排准则下的共同经营前提下,根据《合营安排准则》第15条的规定,中国联通与中国电信双方应当确认其与网络共建共享安排中利益份额相关的下列项目,并按照相关企业会计准则的规定进行会计处理:

a) 确认单独所持有的资产,以及按其份额确认共同持有的资产。

b) 确认单独所承担的负债,以及按其份额确认共同承担的负债。

c) 确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入。

d) 按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收入。

e) 确认单独所发生的费用,以及按其份额确认共同经营发生的费用。

在上述中国联通与中国电信的共同经营安排中约定用户归双方各自所有,因此,双方应核算各自通过共建共享资产向其用户提供通信服务的收入,并以此作为共同经营产出份额所产生的收入的分配标准。

后续双方对于网络共建共享安排的结算规定的变化,属于合营安排下的费用分配方式的调整,只要变化不影响上述对相关活动共同控制、一致同意的前提条件,则不会改变按照共同经营进行核算的结论。

## 4 总结

基于5G 共建共享模式确定的全新会计技术路径——“合营安排”会计准则,最大程度实现了业务安排的核心需求,中国联通与中国电信“不确认使用对方资产收益”,有力支撑了现阶段“互不结算”的业务安排,有效保障了5G网络快速形成能力;双方“各自确认投入资产”,有力支撑了“独立运营”的业务安排,极大简化了工程建设流程,降低了资产管理成本。同时,“合营安排”会计准则的选择,还为双方未来进一步深入推进5G 共建共享过程中结算规则的拓展提供了很强的可延展性。

### 参考文献:

- [1] 王啟亮,崔静.《企业会计准则第14号——收入(修订)征求意见稿》与现行准则的比较[J]. 商业会计,2016(15):97-99.
- [2] 财政部. 企业会计准则第40号——合营安排[J]. 交通财会,2014(3).
- [3] 张杰.《企业会计准则第40号——合营安排》准则解析[J]. 技术与市场,2014(9):298-299.
- [4] 李杨.《企业会计准则第40号——合营安排》的例证解析[J]. 行政事业资产与财务,2016(7):68-68.

### 作者简介:

姜爱华,中国联合网络通信集团有限公司财务部副总经理,毕业于厦门大学,高级会计师,硕士,有丰富的财务管理经验;王锋,毕业于莱阳农学院,学士,经济师,主要从事会计政策、税务政策研究工作。

