

目标成本法在大型市政施工企业中的应用

季书战

摘要：目标成本法是大型市政施工企业成本管理的有效方法之一。鉴于施工行业的特殊性，本文总结了工程项目目标成本的制定、过程控制、评价与考核几个环节的实践经验，并对目标成本法在施工企业中更好地应用提出了一些建议。

关键词：目标成本法；施工企业；应用

中图分类号：F234 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)17-0022-04

施工行业具有单个产品生产周期长、成本构成复杂等特点，成本管理难度大。特别是一些大型市政施工项目，如越江大隧道、地铁车站等项目，单个项目基本都是非标准产品，项目之间成本的可比性较差，标准成本法、作业成本法等成本管理工具难以适用。目标成本法是比较适合施工企业成本管理的方法之一，其在建筑施工企业的具体应用也有许多特殊之处。

一、目标成本法应用的动因

目前大部分市政工程项目都是通过公开招投标竞争获得。在不考虑工程变更的情况下，工程的目标售价是事先确定的，这就意味着工程的成本高低直接决定了项目本身的利润大小。另外，由于大部分市政工程项目都是个性化的，其技术难度、施工工艺、业主要求、招投标等外部条件都有较大不同，工程项目“先天”的利润水平是差异化的，因此，

不能用绝对的利润额或利润率来评价一个工程项目成本管理的水平，而应对每个工程项目制定一个目标成本，以此来控制和评价责任主体的成本管理工作是比较恰当的。

二、目标成本法应用的总体思路及要点

在工程开工前，先制定一个合理的目标成本，在施工过程中通过实际成本与目标成本的比较和分析，找出二者之间产生的差异及其原因，寻求对策，为最终实现目标成本而采取各种措施。在工程完工后，对最终成本与目标成本进行总结与评价，以确定奖惩落实成本管理责任。

首先，目标成本制定的合理性是基础，如不合理，成本的过程控制会失去标准，成本结果的责任评价也将失去意义。其次，施工过程中及时发现实际成本与目标成本之间的差异是关键，因为

这是过程中对实际成本进行实时控制和纠正偏差的前提。最后，对目标成本完成情况的评价是否公允是成本管理工具发挥作用的保障手段，这里面包含是否对目标成本进行调整，如何评价实际成本与目标成本之间的差异等。

三、施工企业应用目标成本法的具体做法

（一）目标成本的制定

大型市政工程项目目标成本都是按单个项目制定。其目标成本也不是简单地按照“目标售价——目标利润”来“倒算”确定，因为工程项目往往较为复杂，且不同项目差异较大，在不知其成本的情况下，很难有一种方法事先确定其“目标利润”。施工企业一般是按照招投标文件、合同、施工组织设计、施工方案等，结合市场价格、公司管理水平等，按照合同工程量清单的条目综合测算得来的，即是通过“正算”确定目标成本。

作者简介：季书战，上海隧道工程有限公司副总经理，高级会计师。

表1中第2列为根据工程量清单归集到分部、分项工程,第5列为对应的目标成本。

目标成本的制定一般是在项目投标前初步测算的基础上,在中标后进行正式编制和完善,主要分为以下几个阶段:

1.资料收集阶段。需要收集项目基本情况、招标文件、投标文件、施工合同、施工组织设计、专项施工方案、项目经理部组织人员架构、分包计划、公司内部市场分包价格信息、工程所在地材料价格信息、机械设备租赁价格信息、场地租赁价格信息、相关企业内部定额以及公司内部相关成本管理制度等。

2.清单编制阶段。根据收集的基础资料,以清单工程数量为准,在合同工程量清单条目的基础上,对目标成本单价进行测算。

首先在工程直接费中,对每条清单按人工(劳务分包)费、材料费、机械费等进行组价,其中人工费以人工或劳务分包内部市场单价或分包招标单价计入;材料费按当地材料市场价(或业主甲供材料价格)计入,另计合理损耗;机械费以租赁费按照分摊至单位工作量的单价计入。如遇无法分摊的情况,则该机械费需要单列清单并计入其他直接费。

对于有企业内部定额可套用的分项工程,则可以直接按内部定额单价计入清单,不单独测算人工、材料、机械费进行组价。

对于专业分包项目,直接按专业分包的内部市场单价或分包招标单价计入清单。对于没有内部市场价或尚未内部招标的,可咨询相关市场价格后参照计入。

对于合同工程量清单中没有单列明细的项目,如措施费、大临围挡便道、安全文明施工费、外部协调配合等,则应依据投标文件、施工组织设计等进行细

化,列出具体的工程量清单。每条清单同样要按人工(劳务分包)费、材料费、机械费用进行组价。

对于施工水、电费、场地租赁费、规费等费用,要结合投标文件、施工组织设计的相关内容进行测试,单独列入目标成本清单。

其次是间接费部分,主要包括项目经理部的管理人员薪酬、日常管理费以及其他间接费用等,这部分在合同工程量清单中也是没有的。这些费用涉及项目经理人员的配备、薪酬标准、管理费使用限额等信息。要根据公司内部相关制度规定、结合合同工期等要素进行测试并列出明细。

最后要编制目标成本说明,对相关价格测算的依据、单价中包含的内容、材料单价确定的基准、材料的损耗标准、材差的处理、目标成本调整的原则等进行说明。

3.完善确认阶段。目标成本最终的执行者是项目经理部,目标成本初稿完成后,应及时与项目经理部相关人员进行沟通。一方面结合编制说明向其介绍目标成本价格确定的相关依据,使其能充分理解并认可,以便于能在今后的施工过程中参照执行。另一方面也是听取意见,对于目标成本中不合理和疏漏的部分进行修正和完善。

目标成本的编制是一项系统工程,企业必须有相关配套的管理制度和流程、企业内部定额等管理基础,还要有对项目成本构成非常熟悉、能及时了解和掌握工程建设领域相关市场价格信息的成本测算人员。只有两方面条件都具备,目标成本的编制才能做到相对合理。

(二) 目标成本的控制

1.建立目标成本管理信息化系统。要实现目标成本,就要在施工过程中及时将实际成本与目标成本进行比较,分析成本控制中出现的差异,并提出对策加以改进。对于一些大型市政工程款

说,工期一般都在三到五年或以上,单个工程成本多达几亿元甚至几十亿元,其成本构成与归集的复杂性可想而知。如前所述,目标成本是根据工程量清单体系按分部、分项工程进行制定的,那么,实际成本也要按照同样口径进行归集计算,才可以进行对比分析。另外,目标成本的分析与控制还需要大量的非财务信息,这些需求都是传统的财务核算系统难以完成的。因此,要充分利用IT技术,实现业财融合,建立适合工程项目目标成本管理的信息化系统,该系统要能实现工程项目实际成本与目标成本按同一口径对比(在此不展开叙述,可参见表1),才可能更好地保障工程项目目标成本管理方法的实施运用。

2.目标成本的过程分析与控制。首先,项目经理、财务、经济等相关管理人员在项目初期就应研究、熟悉项目目标成本,对项目整体的成本管控要进行筹划,找出项目潜在的降本点。在确保工程质量安全的前提下,动脑筋、想办法,优化施工工艺,降低直接成本。以双赢为目的,引导帮助业主、设计单位进行过程中的设计优化变更,从而帮助实现目标成本。其次,利用成本管理信息化系统,过程中定期、不定期开展成本分析活动,对发生的实际成本和目标成本进行动态对比,找出差异原因,及时采取相应对策。对于发生的设计变更而引起的实际成本和目标成本的变化,应及时编写变更说明,报上级相关管理单位。

在实际成本与目标成本对比分析过程中,要综合考虑产生差异的原因。首先,要考虑实际成本与目标成本口径是否一致,有无成本串项,其次,要考虑实际成本归集的及时性与准确性问题,有无多列或少列成本,最后,还要考虑有无业主变更、材料价差引起的目标成本与实际成本的变化等原因。只有剔除一些不可控或非正常因素,才能找准成本差异的根源,提出有效的解决办法,这

表 1

工程项目成本表

单位：元

1. 编码	2. 名称	3. 合同金额	4. 验工计价	5. 目标成本	6. 实际成本	7. 目标成本减实际成本
2014-0018	交通 xx 线工程 xx 标段	418 239 008	375 680 577	351 638 930	330 399 109	21 239 821
1	工程直接费(车站部分)	115 526 893	110 387 110	99 458 985	83 566 373	15 892 613
1.01	车站部分	115 526 893	110 387 110	99 458 985	83 566 373	15 892 613
1.01.01	地下连续墙	19 984 554	20 584 090	16 355 813	14 536 842	1 818 971
1.01.02	土方工程	11 453 479	11 641 625	10 186 253	8 671 888	1 514 365
1.01.03	钻孔灌注桩(立柱桩)	3 625 045	3 633 088	3 213 837	1 595 378	1 618 459
1.01.04	格构柱制作及安拆	2 351 748	2 373 793	2 461 981	1 049 845	1 412 136
1.01.05	钢支撑制作及安拆(含牛腿)	3 194 611	3 290 448	1 950 965	1 952 590	-1 626
1.01.06	结构工程	47 118 566	46 989 285	45 611 195	44 139 604	1 471 592
1.01.07	钻孔灌注桩(围护)	10 223 013	6 818 495	6 083 326	3 838 805	2 244 522
1.01.08	三轴搅拌桩(围护)	2 795 252	1 420 706	1 317 849	996 245	321 603
1.01.09	搅拌桩(坑底加固)	1 655 944	1 665 588	3 056 333	96 259	2 960 074
1.01.10	三重管高压旋喷桩	96 083	98 208	78 518	1 110 503	-1 031 985
1.01.11	基坑降水	2 397 809	2 437 574	1 906 760	839 801	1 066 959
1.01.12	防水工程	1 719 455	1 742 238	1 739 820	926 220	813 600
1.01.13	预埋件制作	174 464	177 505	159 407	51 976	107 431
1.01.14	二结构工程	1 425 132	0	0	0	0
1.01.15	MJS 桩	6 709 271	6 910 549	5 100 000	2 180 416	2 919 584
1.01.16	地墙凿除	602 469	603 918	236 928	1 580 000	-1 343 072
...						

要求财务、工程、经济等相关人员全力配合，统筹兼顾。

起初制定的目标成本是整个工程所有分部、分项工程完工后的总成本。而在施工过程中，工程是分部(项)陆续施工的，那么在过程中成本的分析，只能是已发生实际成本与已完成分部(项)工程所对应的目标成本进行比较，这时分析用的目标成本应该是按已完成的部分工作量与对应目标单价计算的数额，这里就涉及到要确定已完成的工程量是多少。一般来说，市政工程项目在施工过程中，都会由业主或委托第三方监理机构定期进行工程量的确定(即验工计价)，用于确认工程进度或产值计量。在成本管理信息化系统中，把验工计价、目标成本相关联，可以自动生成已完工程量的目标成本。验工计价是按合同工程量清单归集汇总的，这也是目标成本、实际实际成本都按这个口径制定、归集

的主要原因——可以同口径对比分析。

在具体分析过程中，主要围绕着两个方面开展，一是数量，二是单价。在数量方面：如业主计量数量明显大于实际完成数量及材料耗用量，如是存在施工方案优化等情况，则数量差异产生的盈利方可能是真实的，否则应考虑实际成本是否已进足等原因。如业主计量数量小于实际完成数量及材料耗用量，则要考虑是否实际工作量存在超量或有设计变更而业主暂未计量等因素，如存在该情况，则此部分原因造成的亏损为虚亏，否则就有可能是实际成本超支。在价方面：要结合业主合同价来分析目标成本单价以及实际成本单价的差异。对于实际成本单价高于目标成本单价产生的亏损要重点关注，分析和确定原因。对于实际成本单价低于目标成本单价产生的盈利，也要注意目标成本单价和实际分包单价包含的工作内容是否相同，剔除

因计算口径不同造成的影响。

在每期进行分析时，相关人员应按照上述思路，以实际成本与目标成本的差异为切入点，按分部分项工程逐项进行分析，根据表 1(某地铁车站成本数据资料，其中目标成本——实际成本数据为表 1 第 7 列数值)形成表 2。

(三) 目标成本完成情况的评价与考核

公平合理地评价、考核成本管理责任主体，才能有效激发其实现目标成本的管理积极性。由于市政工程项目一般都存在工程变更或材料价差等重大变化影响，如果直接用施工前制定的目标成本作为指标去考核评价容易失去意义。故要考虑目标成本是否需要调整以及如何调整。

目标成本在施工前编制确定时已和项目经理部(成本管理责任主体)做了充分沟通并获其认可，在一般情况下，原

表2 目标成本比较分析表

代码	名称	目标成本- 实际成本(元)	与验工计价工程量比较	差额构成	原因 对策
1.01.01	地下连续墙	1 818 971	无差异	差额主要是因材料价差,其中钢筋 价差75万元,混凝土价差64万元	...
1.01.02	土方工程	1 514 365	无差异	外运单价较目标成本单价低	
1.01.03	钻孔灌注桩	1 618 459	业主计量5 063m, 施工蓝图3 557m	实际分包价格低于目标成本价,但其中有 设计方案变更,清单暂未调整,虚盈37.4万元	...
...					
1.01.10	三重管高压旋喷桩	- 1 031 985	业主计量239.48立方, 施工蓝图4 657.88立方	设计方案变更,清单暂未调整,虚亏90万元	...
1.01.16	地墙凿除	-1 343 072	实际量大于验工计价量	单价亏损,工作量差异亏损 (牛腿、桩头、鼓包等凿除)	...
...					

定目标成本在施工过程中原则上不予调整。但对于施工过程中出现原核定基础条件发生重大变化(重大工程变更、材料价格大幅变动)导致原核定发生重大偏差的情况,应对原目标成本进行调整。

对于业主和设计变更等新增(调减)工作内容的变更,应由相关部门对情况核实后,补充核定新增(调减)内容部分的目标成本,加入原目标成本中。调整的一般原则是:只是原目标成本范围内某项工程量发生增减的,该目标成本单价不调整,只按确定的工程量计算目标成本合计;原目标成本未包含的新增项(含设计变更),应对新增部分工程量和目标单价补充核定。对于项目经理部主动作为,说服业主变更、设计优化并能增加盈利的变更,在进行目标成本补充核定时,应考虑增加奖励的成本。对于业主单方面原因的工作内容增加变更,经核实后只做正常目标成本核定,不考虑项目经理部奖励部分。

对于材料价差造成的实际成本与目标成本的差异处理比较复杂,这个要考虑该材料是业主供应、公司集中采购、项目经理部自行采购等各种情况,分清和界定材料价格的成本责任应该由谁承担,目标成本的调整与考核才能有的放矢。

目标成本管理责任主体除在施工过程中要向上级部门报送目标成本阶段性

完成情况外,还要在完工后编制完工项目目标成本分析评价报告,对目标成本完成的基本情况、重要数据和指标,成本管理的主要成就、存在的问题以及建议进行总结和说明。公司相关部门对该报告作出综合评价。对于目标成本管理责任人的奖惩,建议以项目目标成本总额完成情况作为主要指标,而不必具体到分部、分项工程的目标成本完成情况,这样一方面可以鼓励项目经理部可以尽其所能,在保证质量的情况下实现目标成本,另一方面可减少某些分部(项)工程目标成本制定不合理性的影响。当然,目标成本的考核还要考虑一些非定量因素,对一些影响成本控制的外部客观因素酌情把握。

四、目标成本法在施工企业中的应用体会及建议

目标成本法是比较适合大型市政施工企业成本管理的一个工具,它贯穿成本事前、事中、事后整个过程,可以对工程项目成本起到过程控制、动态管理的作用。但它对企业的基础管理水平和人员素质有较高的要求,在实施过程中也面临一些客观问题需要认真面对,如目标成本制定的合理性,过程的分析和控制的有效性,目标成本的调整与考核公平性等。

施工企业目标成本法的实施一定要

与行业特点和企业自身的管理流程、人员素质相适合,切忌生搬硬套。成本的基础核算、数据质量是基本前提,要花费大力气提高成本数据的及时性、完整性。充分利用计算机技术建设成本管理信息化系统,建立施工企业内部定额库,以提高目标成本制定的合理性,提高过程分析的效率和质量。在实施过程中遵循重要性原则,抓大放小,解决关键环节。构建业财融合的内部管理体系,加强复合型人才培养。

责任编辑 武献杰

主要参考文献

[1] 丛梦,徐晨阳.碧桂园的目标成本管理应用[J].财务与会计,2018,(3):28-30.

[2] 刘又铭.目标成本管理在施工项目中的应用探讨[J].中国总会计师,2018,(1):100-101.

[3] 华珊.施工企业经济管理中目标成本管理的应用研究[J].财会学习,2018,(34):98+100.

[4] 李斐然.企业转型升级与成本管理优化——中国会计学会管理会计与应用专业委员会2013年学术研讨会观点综述[J].财务与会计(理财版),2014,(1):55-57.