

基于价值链分析的成本管理链在建筑企业的应用探析

李恩柱¹ 廖家明²

(1. 山东财政学院会计学院, 山东 济南 250014; 2. 济南四建集团安装工程总公司, 山东 济南 250014)

【摘要】 本文结合建筑企业成本工作的特点和现状, 系统列举了当前国内建筑企业成本控制中存在的三个主要问题, 并分析了这些问题的成因。依据价值链分析的原理, 分析了引入基于价值链分析的成本控制方法来解决这些问题的可行性。创新性地提出了在建筑施工企业成本管理中存在着一条“成本管理链”, 同时分析中成本管理链上的五项主要成本管理环节, 主要包括: 体制成本、资本成本、作业成本、质量成本、工期成本、机制成本和素质成本。同时分析了借助此成本管理链进行成本管理必须具备的五项基本要素, 对于国内建筑施工企业成本的管理创新具有一定的借鉴意义。

【关键词】 价值链分析 成本管理链 建筑企业 传统会计核算 会计信息

随着国内建筑市场的不断规范, 市场竞争的日趋激烈, 建筑施工企业作为一个自主经营、自负盈亏的经营实体, 面临着如何深化企业内部改革, 转换企业经营机制, 建立科学合理的经营管理体系, 尽快培育核心竞争力等问题。这一系列问题的关键是企业的盈利能力, 因此引入战略成本管理(Strategic Cost Management, 简称 SCM)的理念, 借助于价值链分析(Value Chain Analysis)来提高施工企业的成本管理, 降低工程成本, 真正使每一施工项目成为企业盈利的源泉应成为建筑企业成本管理的核心内容。本文拟借助于价值链分析法对建筑施工企业成本的管理作一些粗浅的探讨。

一、价值链分析及基于价值链分析的成本控制方法的内涵

价值链分析(Value Chain Analysis)是企业战略成本管理系统的重要组成部分。价值链分析法是由美国哈佛商学院教授迈克尔波特提出来的, 是一种寻求确定企业竞争优势的工具。企业有许多资源、能力和竞争优势, 如果把企业作为一个整体来考虑, 又无法识别这些竞争优势, 这就必须把企业活动进行分解, 通过考虑这些单个的活动本身及其相互之间的关系来确定企业的竞争优势。价值链思想认为, 企业的价值过程按照经济和技术的相对独立性, 可以分为既相互独立又相互联系的多个价值活动, 这些价值活动形成一个独特的价值链。

(一)、价值链分析的含义

价值链分析有三个含义: 第一, 企业各项活动之间都有密切联系, 如原材料供应的计划性、及时性和协调性与企业的生产制造有密切的联系; 第二, 每项活动都能给企业带来有形或无形的价值, 如售后服务这项活动, 如果企业密切注意顾客的需要并做好售后服务, 就可以提高企业的信誉, 从而带来无形价值; 第三, 价值链不仅包括企业内容各链式活动, 而且更重要的是, 还包括企业外部活动, 如与供应商之间的关系, 与顾客之间的关系。

(二)、基于价值链分析的成本控制方法的内涵

传统成本控制方法着眼于企业内部, 把眼光单纯地放在生产阶段的成本控制上, 仅仅从价差、量差、效能差异和人工差异等方面寻找降低成本的方法。而战略成本管理则从企业内部扩展到企业外部, 重视企业外部环境的影响。其中价值链分析要求将企业的价值链置于整个行业的价值系统中, 注重企业与供应商和顾客之间的关系以及企业内部价值链中各项活动间的联系, 改善这两方面的联系, 企业便可以获得竞争优势。

基于价值链分析的成本控制方法主要由以下三个环节构成：

1、是描述企业的价值链，确定价值链由那些具体的价值活动构成。在确定了企业的价值链后，通过价值链分析，可以找出各价值活动所占总成本的比例和增长趋势，以及创造利润的新增长点，识别成本的主要成分和那些占有较小比例而增长速度较快、最终可能改变成本结构的价值活动，列出各价值活动的成本驱动因素及相互关系。

2、通过价值链的分析，确定各价值活动间的相互关系，在价值链系统中寻找降低价值活动成本的信息、机会和方法。通过对价值链中各环节的管理，可以节约成本；通过可靠的采购质量控制还可降低后续价值活动的质量检验成本；人力资源管理可以提高各项价值活动的效率，尤其在新项目计划阶段，可以充分发挥成本节约和质量保证的作用。

3、以每一个价值活动为中心，描绘其具体的价值流流程，在价值活动内部建立以价值流为基础的成本控制体系，对成本进行实时监控和信息反馈。通过价值链分析，可以获得价值链的整体情况及环与环之间的连结情况，再利用价值流分析各环节的情况。

因此可以看出这种基于价值活动的成本分析是控制成本的一种有效方式。

二、建筑施工企业应用成本管理链的必要性

（一）、当前国内工程项目成本控制的现状及成因分析

当前我国建筑企业对成本管理的内涵及界定和认识比较模糊，所采取的管理方式也不尽科学。大多数建筑企业的成本管理中以价值链为核心的管理体系还远远没有完善。因此造成了很多成本管理方面的缺陷。普遍存在的问题，归纳起来有如下表现：

1、项目制造成本预测滞后。作为完成某个项目所需要的成本，理应在该项目投标报出之前测算清楚，在投标报价阶段完成投标项目的成本预测，这是国际工程承包通行的做法。但目前我们在投标阶段仍是按照政府规定的预算定额跳过项目成本预测直接计算项目投标价格，因此我们在自己报价过程中到底要花多少钱才能够完成这个项目缺乏总体的把握，因此，本项目根据预算编制完成报价以后到底能作多大幅度的让利，只能考虑一种平均的、大概和粗略的项目成本，如果能够中标，再重新对这个工程项目的成本进行详细测算（多数项目甚至已经没有时间再进行重新测算）。这个就是所谓的制造成本测算的滞后。

2、忽视市场价格分析和经营资料积累。使用概预算进行项目报价，根据政府提供的各种取费系数和市场价格来计算报价，报价人员均感到省时省力，但报价所需计算的各种取费系数是否需要调整并不是报价人员所关心的，最后都要在总报价的基础上进行让利，至于让利的多少就是领导的决策，与报价人员无关。但随着竞争加剧和项目成本管理的细化，特别是招标人使用工程量清单进行招标时，就要求投标人根据本企业所掌握的资源、历史经营资料以及市场信息进行报价，也只有这样的报价才具有竞争力。

3、成本管理工作经济与技术分析严重脱节。由于长期以来，我们投标报价并没有将组织设计作为估价的依据。不管投标项目上应使用的设备、人力等情况，都是按照政府规定的统一一定额和取费系数进行计算，这样的投标报价根本不需要考虑施工方案。由于在获得项目的过程中并不考虑施工方案，所以我们的项目成本核算中，往往不重视对不同的技术方案、不同的施工方案进行充分的技术经济评估，这样使我们的项目成本管理失掉了技术的支撑。

上述三大现况，是国内建筑施工企业项目成本管理中存在的主要缺陷。其形成的主要原因在于长期以来，国内建筑企业的成本管理一直是以传统会计核算所形成的有限范围内的成本项目为主要对象，以建筑产品的会计核算的实际总成本和单位成本的降低作为成本管理的起点和终点。因此成本管理的思维方式、管理重点，控制成本决策等仅仅孤立地停留在表面上，没有达到全方位、全过程的成本管理的高度，故而形成以上现状。

（二）、成本管理链的意义

如前所述，因为传统的成本管理方式和手段已很难把握建筑企业整个价值链的主控环节，成本降低的着力点把握不准。因此建筑企业成本管理必须提到战略高度，引入基于价值链分析的成本控制方法，准确识别那些能引起每一施工项目增值和成本降低的所有关键因素，构成一条具有建筑施工企业特色的成本管理价值链（简称“**成本管理链**” 本文注），进而利用企业的各种资源，并采取得力措施控制整个成本管理价值链上的各个成本环节达到降低项目总成本的目的。因为借助于价值链分析可通过分析和利用公司内部与外部的各种相关活动来实现整个成本管理链上各环节成本的最低化。成本管理链建立的目标是找出在整个成本管理链的哪一阶段或哪一环节可以增加产品价值或降低成本。从企业体制创新，工程筹资，工程投标，材料供应，施工生产，工程创优到工程保修都作为成本控制的重点进行逐一的成本分析，使管理人员对工程成本控制的每一个环节都有充分了解，从而避免建筑施工企业在成本管理的实际操作中，只把降低工程成本的着力点放在对生产成本的单一控制上，而忽视了成本管理链的其它环节的成本控制的缺憾。通过工程项目成本管理链分析，可实现全员、全方位、全过程的成本管理。所以基于价值链分析所得到的成本管理链在建筑施工企业具有极高的应用价值。

三、建筑施工企业成本管理链内涵分析

依据价值链分析原理，笔者认为当前建筑施工企业成本管理过程中的这条成本管理链的内涵至少应当包括如下成本管理环节：

（一）、体制成本

体制成本主要是指施工企业为获得某项工程而发生的费用。按我国现行体制，建设项目一般都要通过招投标形式取得。因此施工企业为获得工程必须参加投标。要参加投标活动就得事先通过各种途径获得招投标信息，并组织相关人员编写投标文件。但投标后不一定能中标，若没有中标则企业为编制投标文件的前期投入将无法收回。另外即使中标，施工企业与建设单位签订合同的过程中，也会发生很多难以确定的费用。此环节应作为成本管理链的首要成本环节。

（二）、资本成本

随着现代企业制度的建立和市场经济的发展，资本成本在企业成本中所占比重越来越大，对资本成本的战略管理应引起企业管理者的高度重视，此环节应作为成本管理链的重要成本环节。对资本成本的管理主要从三个方面着手。第一，优化资本结构。稳固，健康的资本结构是企业生存和持续发展的有利条件。优化资本的产业结构，避免单一行业经营的风险，实现资本的优化组合，优化资本的产品结构，根据建筑市场要求和竞争态势以及自身能力，既有多种建筑产品施工生产能力，又有低成本竞争优势产品，并打造自己的产品品牌，优化资本主体结构，实行投资主体多元化，共同分享利益，分担损失风险，合理确定负债比率，权衡负债带来的收益与风险。第二，垫资管理。垫资管理主要是控制垫资的收益性和风险性，垫资决策内容主要包括：被垫资方所建设的建筑产品的投资方向、企业规模和资本规模，对方自有资金投资还是贷款负债投资；对方的固定资产与流动资产投资比例等通过垫资管理，使企业在取得最佳的垫资效益的同时规避垫资的风险。第三，筹资战略。筹资是企业的一项重要而经常的财务管理活动，筹资战略的直接目的既要使企业达到资金成本最小化，又要确保企业资金来源的可靠性和灵活性，并以此为基础不断降低企业的总资金成本。企业应根据自身具体情况和未来发展前景要求，慎重抉择所采取的筹资方式，看哪种筹资成本最低，并有利于企业的发展。

（二）、作业成本

作业成本是生产过程中消耗的人工费、材料费、机械费等项费用的总和。是传统会计核算进行成本管理的主要项目，也是成本管理链上最重要的成本管理环节，现将此项内容细述如下：

1、人工费的成本

人工费大约占建筑工程总价值的7-12%，人工费的高低受用工量和用工单价的影响。传统意义上以定额人工价来进行成本管理的做法非常不可行。因人工费波动较大，所以在人工费的成本控制中应采取新的施工措施和先进的施工机械来提高生产效率，尽量减少用工量。

2、材料费的成本

材料费占工程总价值的60-70%左右，因此材料成本的控制便成为生产成本及总成本控制的关键，必须加强材料在“预算——计划——采购——运输——签收——会计核算——保管——领料——使用——回收”的等价值流动的各个环节中的成本管理。材料采购价的控制首先应组建有责任心和经营意识强的材料队伍。这是材料采购成本控制的一大保障。在采购前必须先掌握需采购材料量的预算价格、用量和预测结算价格、现行市场价格；对比预算价格、预测结算价格、现行市场价格之间的差异，并在调查分析该材料市场供应关系的基础上，确定目标采购价格。原则上目标采购价格应在预测结算价格与现行价格中较低者以下，然后货比三家，在质量、运输服务等方面确定采购地点、采购方式。对于需中长期供货的材料应在调查分析市场行情的基础上，确定一次性订货还是分阶段订货的方式及每次合理的定货数量，此外还应注意考虑资金的时间价值。施工项目管理中要使材料的质量有保证、数量能控制就必须加强现场管理，根据成本分解对材料实行包干、管用一体的制度。

3、机械费的成本

在预算定额中机械费的组成有：折旧费、大修费、经常维修费、安拆及场外运输费、动力费、人工费、养路费及车船使用费。在结算时机械费原则上不予调整，因此就需要施工企业与项目管理人员共同参与机械费的协调与控制。

（三）、质量成本

质量是企业的生命，质量好的建筑产品是无言的广告，然而很多施工企业为谋求高的利润而使用劣质不合格的材料，在施工中偷工减料，导致工程发生事故。这不仅仅有损企业的形象，更是对人民生命和财产的损害。因而施工企业的成本控制者应深刻理解质量与成本的关系，在施工管理过程中加强质量管理，避免因工程质量而带来的损失。在成本管理链上质量成本还应细分为分四类：（1）施工项目内部故障成本：如返工、停工、降级复检等引起的费用。（2）外部故障成本：如保修，索赔等引起的费用，（3）质量检验费用。（4）质量预防费用。

（四）、工期成本

项目部为实现工期目标或合同目标，有时会采取相应的措施如加班、增加机械化施工等及因为工期未完而引起的业主索赔。在合同中会对工期有明确的限制，并对提前完成进行奖励推迟完成进行罚款。建设施工是一个长时间的过程，因此除必须做好施工组织设计外，还应当对施工过程中发生的各种情况进行记录签证，预防因工期纠纷造成的索赔和反索赔。反之如果管理不到位则会加大整个成本管理链的总成本，因此应当作为成本管理链上的一个环节加以控制

（五）、机制成本和素质成本

机制成本和素质成本是指施工生产过程中所发生的除生产成本、工期成本、质量成本之外的成本，诸如环境管理费、治安管理费、人员伤亡等安全事故损失费、政府部门的罚款等。这些成本在会计核算中难以对其预先分析确定，发生的随机性很大，过去引不起高度重视。其实质是观念落后，体制不新，机制不活、素质低下，它们都贯穿于成本管理链的全过程，在无形中加大了企业的成本。

四、建筑施工企业应用成本管理链应具备的基本要素

建筑施工企业应用成本管理链进行成本控制的关键在于以下两方面。首先是对整个成本管理链分析找出在整个成本管理链中可以降低建筑产品成本的关键环节。其次把找出的影响工程成本的每一个环节，从企业体制创新，工程筹资，工程招标，材料供应，施工生产，工程保修到工程创优这一整条成本管理链作为成本控制的重点进行逐一的成本分析，从而达到降低成本

的目的。要应用成本管理链进行成本控制，建筑企业应当具备以下要素作为保证。

(一) 成本管理目标的领先性。成本管理目标的制定，要把握成本的成长性、稳定性和竞争性，要关注同行业平均水平和先进水平，要努力使本企业的成本水平始终处于同行业领先地位这样才能在激烈的竞争中立于不败之地。

(二) 成本管理信息系统的支持。当今的经济环境下，会计信息的分析和使用，特别是其中的成本核算信息是进行价值链分析的重要基础。成本管理信息是企业实行有效管理所需的成本方面的会计信息，以及关于生产率，质量和其他关键成功因素的非会计信息，二十一世纪是网络时代，是信息时代，是知识经济时代。建筑企业生产经营的内外部环境已经表现出物流、资金流和信息流的联系更加紧密的特征，要使信息变为效率、信息变为效益，就要引入战略成本管理（SCM）的理念，借助于价值链（VCA）分析的原理建立自己企业的**成本管理链**，来提高施工企业的成本管理水平和降低工程成本。企业应该通过高效的计算机管理系统，创新成本管理新思路，建立高效的成本管理信息系统。通过高效的信息系统，收集生产经营活动所需的市场需求信息。物资设备交易信息，人才信息，成本管理与控制信息。建立高效的成本管理信息系统，给企业装上信息大脑。这是企业进行**成本管理链**分析和成本管理的内在需求和必然发展趋势。如果离开了高效的成本管理信息系统，基于价值链分析的**成本管理链**将无法建立。

(三) 成本决策的科学化。科学决策是现代企业管理理论和实践提出的迫切要求，是企业经营决策正确性的根本保证。同样的市场，同样的环境，不同的决策会给企业带来不同的命运。因此，成本决策前必须充分利用成本管理信息，深入调查研究，依据价值链原理认真进行可行性分析，决策中要集思广益对每一环节可能出现的风险和漏洞要有充分分析和防范，确保成本决策不失误且科学有效。

(四) 管理的人本化。人的问题从来就是管理的根本问题。现代企业发展的决定力量不是资金设备而是广大员工，他们才是物质文明和精神文明的创造者。因此必须重视挖掘人力资源，极大地调动人在成本管理中的积极作用，把全体员工参与成本管理的积极性最大限度地挖掘出来，充分发挥广大员工参与成本管理的创造性，使降低成本、提高效益成为职工自发的一种需求。

(五) 加大科技投入、强化技术创新。技术创新是战略成本管理的重要内容，是推动成本降低的主要驱动力之一。科技投入加大是进行技术创新的前提。传统的成本管理，往往是注重通过挖潜节约去控制和降低成本，而忽视了新技术的推广运用所产生的成本竞争优势。大力推广创新技术，鼓励发明和创造，加强与科研机构 and 高等院校的合作，进行科技攻关和关键技术的研发创造性的运用新工艺，优化施工方案。通过技术创新，可以提高施工效率，提高工程质量，缩短工期，防止因误工、返工和返修造成的浪费。所以要维持企业对市场的驾驭能力，就必须采用先进的技术和有效的管理，促使企业降低成本，增加盈利，形成低成本竞争的良性循环。

总之，借助价值链分析的方法，建立适合自己企业的成本管理链，实现成本管理手段的创新，可使企业以低成本的优势参与国内和国际建筑市场上竞争，进而提高其在国内和国际市场上的核心竞争力。

参考文献:

- [1] 迈克尔·波特. 竞争优势[M], 华夏出版社, 1997.
- [2] 于妮娜; 徐肖柳. 以价值链为基础构架管理会计体系[J]. 兰州学刊, 2004, (5)
- [3] 王宗萍. 论入世后施工企业成本管理现代化新理念的建立[J]. 财会研究, 2004, (9)
- [4] Pallatto, John. *Building Value Chains*[J]. Internet World, Jul. 2002, vol. 8 Issue 7.

Discuss on Application of Cost-control Chain Based on Value Chain Analysis in Domestic Architectural Enterprises

Li Enzhu¹ Liao Jiaming²

(Accounting College of Shandong Financial University , 250014)

Abstract: This thesis systematically lists, combined with the characteristics and the current situation of cost-control works in domestic architectural enterprises, the three main problems existing in cost-control courses of domestic architectural enterprises, and also analyses these problems mentioned by the author, some reasons for forming these problems are also summarized by this paper. According to theory of value chain analysis, the author put forward a new Cost-control Chain (CCC), and also profoundly analyses the connotation of Cost-control Chain, including cost of national-system; cost of capital and fund; cost of working; cost of quality; cost of time limit; cost of enterprise-mechanism and worker-quality. At last, five core practical conditions for introducing the Cost-control Chain (CCC) also pointed out by this thesis. The objective of this study is to let the domestic architectural enterprises manager cost-control architectural works effectively, and to promote the innovation of cost-control works in domestic enterprises.

Key words: Value chain analysis Cost-control chain Architectural enterprise Triditional method of accounting Information of accounting

作者简介: 1. 李恩柱, 男, 研究生学历, 硕士学位。现任山东财政学院会计学院副教授, 硕士生导师, 中国会计学会会员。研究方向: 价值链管理与价值链会计, 财务会计风险理论, 矿产资源资产价值计量与核算等。

2. 廖家明, 男, 大学学历, 学士学位。现任济南四建集团安装工程总公司工程师, 项目经理。

通讯方式: 山东省济南市; 山东财政学院会计学院 (邮编: 250014)

联系电话: 13153017877, 0531-2911094.

传真: 0531-2911724

E-mail: lez11513@163.com