

第三章 個案研究

第一節 公司概況

一、研究對象之選定

由於目標成本制係由日本公司最先採用，國內企業採行此一制度的並不多見，而企業藉產品模組化此一工具來與目標成本制相結合的研究未見文獻探討，縱使國內企業有採行目標成本制者，如與日本有技術資本往來的汽車製造業，也往往事涉企業敏感成本機密而有所保留，影響實證的可靠度，而佔多數的中小型企業，對降低成本、確保企業利潤，滿足市場需求有更迫切需求。因此，研究對象機械組裝製造業之選定須滿足下述條件。

- (一)、能取得該研究對象企業實施產品模組化與目標成本制過程實際資料與數據，不會有因事涉企業敏感成本或業務機密而有所保留，影響研究的可靠度。
- (二)、該研究對象企業須有完整的組織架構，與完整的產品生產過程，包含研發設計部門，行銷部門，生產製造售後服務部門等，而非僅是來圖加工或來料加工的代工性質，方能展現目標成本制的完整層次，縱使研究家數少，仍俱有供其他機械製造業參考價值。
- (三)、為客觀評估目標成本管理制實施績效，該實證企業須有獨立的財務會計部門，能提供統計分析作業。

本研究選定的研究對象行業是機械製造業(以下簡稱 R 公司)，也就是俗話所稱的「黑手」行業。R 公司生產的主要產品為橡膠業所須的各式硫化機器，公司作業含蓋行銷、研發、採購、組裝、品管等活動。至於加工件部份來自外部供應商部份自製，市購件供應商則百分之百來自外部資源。此種營業形態在臺灣非常普遍，尤其是台中地區，各式各樣的機械行業相關資源充足、分工精細且品質高，因此機械製造廠不須做大量的設備

投資，重點在於外部供應商資源的整合。R 公司成立逾二十年，目前員工約一百八十人，年營業額約 8 億台幣，是台灣為數眾多的中小型企業之一。

R 公司除滿足上述三條件外，其產品線含蓋範圍廣，由 5 噸至 10000 噸的產品均生產，不像多數業者產品線區隔清楚，有些專注於 500 噸以下的低噸數產品，有些專注於 500 噸以上的大噸數產品。產品線範圍廣，且採客製化的生產形態，更加值得研究探討。

二、研究對象 R 公司的過去、現在及預期面對的未來

過去 R 公司(嚴格來說絕大多數台灣機械製造業都是如此)，主要是生產單價便宜，品質性能及技術層次相對要求較低的產品，供應國內市場，此類產品比起美日歐等先進國家，有絕對的價格優勢，且憑藉著快速的服務彌補品質上的不足，隨著過去台灣經濟的發展，伴隨橡膠行業內需市場成長，此一行業也有明顯的進步。

R 公司現況與隱藏的問題，來自台灣經濟近兩三年不再高度成長，產業外移。內銷市場早就無法滿足營運所須，因此橡膠硫化機器生產業者早就把行銷市場擴及海外，有些業者則是加入外移的行列。像 R 公司目前外銷超過四十個國家，更令業者高興的是，有相當比例的產品銷售到美日歐等先進國家，但表面上的風光掩飾不了背後的隱憂。主要的隱憂有：

- (一)、美日歐等國家地區的採購，不代表台灣相關產品有任何別人無法取代的核心技術，而是先進國家早就不生產此類機器產品了，且台灣產品相對廉價，只要類似大陸等開發中國家能提供更廉價的產品，在目前全世界均處於消費者市場情況下，市場必然拱手讓人。
- (二)、目前台灣橡膠產業機器生產業者，不但未擁有核心技術專利且均沒有關鍵設備的投資，原因如背景說明所述，台中地區各式各樣的機械行業相關資源充足、分工精細且品質高，因此機械製造廠不須做

大量的設備投資。因此唯一的生產關鍵因素就是「人」也就是員工，在台灣大家寧為雞首的心態，且行業進入門檻又是如此的低，景氣一好另起爐灶情形一再發生，因此這一行業一直無法有大企業出現，也一直沒有足夠資源研發核心技術。既然這一行業唯一的生產關鍵因素是「人」也就是員工，適當的入股分紅制度規劃是必要的，否則人員離職瓜分市場，會一再重演，但在台灣機械組裝製造業一如日本被定位為三 K 產業，人才聚集不易，入股分紅的誘因也遠不如電子資訊業。

(三)、與電子資訊業比較，台灣整體稅法、環保等對機械製造業並不友善，尋找低成本的生產基地建立健全的供應鏈體系是必要的，因為我們不可能阻止大陸等開發中國家的進步，台灣雖可朝行銷、研發及售後服務發展，但台灣機械產業的群聚優勢，是建立在為數眾多的中小型企業，歷經數十年才形成的，不是任何一家機械業者能輕易的移植或改變，因此台灣機械產業的群聚優勢某些方面也企業的限制，近年來機械業者外移但產業的群聚優勢卻無法快速外移，因此所面對的市場產品競爭本質並未稍減。

R 公司深知機械業者必須時時掌握產業變化脈絡，跟隨產業變化脈絡建立核心競爭力，緊守單一核心競爭力不作任何改變，無法面對市場劇烈競爭的風險與挑戰，尤其是須不斷提供掌握顧客價值之創新產品，才是企業永續經營之道。尤其顯著的是市場日益講求少量多樣的個性化產品，客戶轉而要求機械製造業者開發滿足各種功能需求的產品，這些需求多樣且要求快速對應，使得 R 公司深知自己無法預測。

衡諸上述幾項環境背景，縱使企業有決心實施改善提昇競爭力，也未必能有立竿見影的成效，更何況要不斷提供掌握顧客價值之創新產品，除企業要有足夠資源外，更須相關產業水準的提昇與配合，不是單一企業所能掌控的。

對於未來的展望，R 公司歷經國際化的競爭勵練，必然有尋求提昇競爭力策略的企圖，但要建立全面持久競爭力並非易事，因此決定把焦點放在利用熟悉且有效的工具，建立快速反映的能力以提昇競爭力，選擇以產品模組化與作業流程合理化來達成企業目標成本並提昇競爭力。

產品的售價對市場的銷售狀況是最直接的影響，尤其單價高的機械製造業，其售價的差距，可有幾萬元至數十萬元不等，R 公司原來產品訂價方式採用之成本加成法的報價方式，顧客感覺須概括承受企業的所有成本，不論合理與否，自然不受青睞。為了在競爭激烈的市場取勝，企業產品的訂價策略也必須作澈底的改變。而以市場導向(market driven)為前題，符合顧客需求，能進一步提昇顧客滿意度的目標成本制度，無可避免的成為策略性管理工具。也就是說過去單方向的管理策略已不再適合競爭激烈的市場，取而代之的是以市場導向為主的策略管理，從公司本身、客戶、競爭對手三個主要構面去思考經營策略。

以市場為基礎的訂價行動，R 公司產品的訂價策略決定因素大致有三：

- (一)、產品成本—以產品市場可接受價格，再依公司經營目標利潤率，決定產品成本。
- (二)、競爭者的價格策略—因為現在資訊公開，景氣低迷顧客忠誠度低，廠商生產能力過剩，爭相競逐有限的市場，價格成為最重要的採購因素，如果產品無法作有效區隔，則競爭者的價格策略是影響 R 公司產品訂價最重要的決定因素。
- (三)、客戶的反應—產品在某一市場區隔中，客戶心目中的地位。但如果產品被客戶認定為與競爭者的產品相同等級情況下，競爭者的產品價格亦是影響 R 公司產品訂價最重要的決定因素。

當產品之目標利潤與目標成本決定後，隨著研發設計階段之目標成本實施，生產階段之成本改善。

因應消費者經濟的來臨，成本加成的訂價方法幾乎是不可行，而產品差異化的策略在產業間資訊暢通充斥的情況下，也越來越困難，因此唯有回歸企業經營的本質「節流」，推行目標成本制度成為企業提昇競爭力的一個選擇，因為價格在產品差异化日漸減小現況下是決定市場優勢的最關鍵因素，雖然有學者認為，以價格爭取市場並非維持企業長久競爭優勢的良好方法，但基於下述考量仍決定採取目標成本制作為快速提昇競爭力的策略。

- (一)、產品在市場上有量才有知名度，有知名度才能建立品牌，有品牌才能有建立市場區隔或差異化的機會，因此以價格爭取市場並非不可取。
- (二)、選擇目標成本制作為企業提昇競爭力的策略，會帶動整個企業組織的改善活動與供應商的整合，也是健全企業體質的手法，尤其是成本持續改善的精神，即是建立企業長久競爭優勢的意義。
- (三)、以產品模組化作為達成目標成本制的主要手段，來滿足消費者經濟下，少量多樣、短交期、低利潤的競爭環境，最終形成的生產流程模式，也是產品差异化的手法。

以產品模組化與作業流程合理化作為達成目標成本制的手法，執行過程中成效的評估是必要的，首重成本的計算，成本的計算如果不正確則無法客觀地評估各部門的成效，因此必須對 R 公司的成本計算方法作說明。

三、R 公司成本策略與改善方式

R 公司成本計算，以事後建立「歷史資料」為主，對每一訂單賦予一製令號，收集對應的料、工、費成本，各項成本說明如下。

- (一)、料指直接材料成本。

- (二)、工指直接人工成本，透過每日由各組組長填寫的生產日報表，對每一製令投入的工時，乘以全廠直接人工每小時平均工資而得。
- (三)、費指直接費用與銷售、管理、財務等間接費用成本。以當月每一製令發生工時占全部工時比例分攤全公司直接與間接費用當費用成本。但常因財務單位費用月結作業時效不及，必須佐以標準成本以滿足銷售須要，直接費用以直接材料成本 6% 計算，銷售、管理、研發等間接費用以直接材料成本 15% 定比例計算。此 6% 與 15% 是經幾年統計所得的平均數據。

所收集的料、工、費成本加總被稱為產品成本，提供業務與研發單位，作為爾後評估新產品訂單，產品的容許成本及與客戶議價用。對客戶新訂單報價需求，則由研發部門採參考近似產品之成本「歷史資料」，提供給業務部門，業務部門以成本加成法報價。

R 公司成本計算方式缺點有：

- (一)、組裝工時是費用成本唯一分攤基準，每一訂單機器台數多寡不同，大批量訂單與單一機器訂單比較，無法顯現出學習曲線的效果。
- (二)、製造製令多數依訂單機器台數統計工時，而不是以單一機器逐一設定製令號，除上述無法顯現出學習曲線的效果外，如果製令當中某一機器異常處理工時，被分攤至其他機器，最後收集所得統計工時必然會失真。
- (三)、工時完全以組裝單位為收集對象，缺乏以部門為經，產品為緯的縱橫串聯跨部門管理結構，使得其他業務、研發等部門所有活動，與成本變成沒有直接關聯。然而據了解機器產品在研發完成階段，已確定 80% 的成本，研發活動反而無法顯現與成本之強烈關係。

對 R 公司負面影響有下述幾項：

- (一)、產品利潤供獻不清楚，每一訂單可能有隱藏性成本或隱藏性利潤，不利於策略管理，產能配置，訂單選擇，或低利產品虧損產品的淘

汰。

- (二)、成本動因(driver) 與部門活動關係不明，無法確認關鍵因素，作顯著有效的改善，部門成員也不會有強烈的達成目標成本的責任感。
- (三)、由於所提供的是過去的歷史資訊，無法提供預警系統，也缺乏市場導向觀念，對成本抑減幫助不大。
- (四)、以成本加成法的報價方式，在競爭激烈的市場經常無法取勝，因為現在資訊公開，景氣低迷顧客忠誠度低，廠商生產能力過剩，爭相競逐有限的市場，價格成為最重要的採購因素，成本加成法的報價方式似乎要顧客概括承受企業的所有成本，不論合理與否，自然不受青睞。

R 公司因應目標成本制須要更精確的評估方式，擬採取的改善方法有下述幾項：

- (一)、成本往作業基礎成本制方向改進，使成本收集合理化，對機器產品間接成本，選擇合適分攤基礎。
- (二)、對新機器產品訂單，因競爭對手或市場狀況關係，由標的售價減標的利潤產生容許成本，作為目標成本。
- (三)、對現有機器產品，設定策略性成本降低挑戰，作為目標成本。
- (四)、以部門為經，產品為緯的縱橫串聯跨部門管理結構，打破部門藩籬，設定共同衡量及獎賞標準，作流程分析並透過評量、改善功能，針對成本標的，作流程重新設計改進績效，達成目標成本。

現況中在 R 公司採取的改善方法還沒有明確的成效前，由於產業環境競爭劇烈，企業的經營目標成本制度的施行不能因此停頓，因此對目標成本的評估，部份仍依舊方式執行，或採質的評估而非數的評估。