

策略與目標成本制關係之探索性研究 — 透過國內兩企業之比較個案

The Relationship between Strategy and Target Cost Management System – A Comparative Case Study on Two Domestic Enterprises

王文英 Wen-Ying Wang

國立政治大學 會計學系

Department of Accounting, National Chengchi University

摘要：本文嘗試探討企業策略與目標成本制間之具體關係，藉以建立並初步驗證兩者間關係之權變理論模型。文中以我國內兩汽車企業為對象，透過個案研究法，從組織管理型態、目標成本管理程序、以及與供應商關係之三方面探討兩企業的實際運作情形，並對兩者制度進行比較。結果發現：(1)目標成本制可輔助策略之具體實現，具有幫助策略實行之功能，故應配合企業所採策略來設計或選擇制度的運作方式，以將策略落實於日常管理活動中而助策略之實行與達成。(2)策略會影響目標成本制之具體運作方式，故當企業所採策略不同，目標成本制的實施內容與運作方式亦會有所差異。(3)然而無論所採策略為何，實行目標成本制時有企業皆須重視或實施之處，對於這些無論所採策略為何而實施內容共同之處亦應加以重視。

關鍵詞：目標成本制；經營策略；權變理論模型；個案研究法

Abstract: To verify the contingency model, this study investigates the relationship between corporate strategy and target cost management system. I use the case study method to examine two domestic automobile enterprises. The implementation processes are explored and comparative analyses are implemented from three perspectives: organization management type, target cost

management process, and the relationship with suppliers. The results are as follows. (1)The target cost management system assists the implementation of management strategy. Consequently, to carry out the strategy into day-to-day management activities, enterprises should consider what strategy they take when designing or choosing the operational ways of target cost management system. (2)The management strategy does affect the implementation processes of target cost management system. The implementation content and method of target cost management may differ among firms with different strategies. (3)No matter what strategy is, there are some commonalities that companies should emphasize on or adopt when implementing target cost management.

Keywords: Target Cost Management; Management Strategy; Contingency Model; Case Study Method

1. 緒論

以往與競爭優勢攸關之資源大多集中於土地、原料、設備與勞動力等資產上，掌握了這些資產的企業便能大量生產及銷售產品以獲取利潤。但近年來顧客需求漸趨多樣、技術革新加速以致產品生命週期日益縮短、競爭亦日趨激烈，導致企業不僅要掌握顧客需求，又須與時間賽跑，在有限時間內開發設計出高品質、多功能、低成本（價格）之新產品，方能在戰場上佔有一席之地。然而在進入製造階段前，生產設備、生產方法、技術等生產條件與產品設計式樣幾乎都已確定，產品成本的大部份（約8成）便隨之已定（Clark and Fujimoto, 1991; Shields and Young, 1991; Horngren, Foster, and Datar, 1997; 加登, 1993），降低成本的空間及成果也因而受限。故若欲大幅降低成本及掌握創造利益的機會，則應於進入製造階段之前的階段就積極進行管理，而產品的功能與品質也須從企劃設計階段就開始凝聚構想與進行研發。故如何做好企劃設計階段之源流管理以生產出具競爭力的新產品，成為影響企業未來存續之關鍵，此也使得於新產品的企劃設計階段進行管理以設計開發出品質與功能達一定預期水準、且其成本不超過目標成本之新產品的整合性管理制度—目標成本制（target costing system 或 target cost management system）¹日

¹目標成本制源起於日本豐田汽車，日本學術界及產業界稱其為「原價企劃」（日文之「原價」）

益受到重視。

雖然已有不少企業導入目標成本制，但世界上並無放諸四海皆準之管理制度，即使是同一管理制度，也可能因面臨的經營環境不同，而影響企業所採制度之具體內容及運作方式有所差異。如同權變（contingency）理論所強調的為管理控制制度應配合企業之經營環境（含策略），目標成本制應亦若是，很可能因為受到許多因素（如：企業策略、所屬產業環境與特性等）影響而使得不同企業所採取目標成本制之具體實施內容與運作方式有所不同。故探討目標成本制時，僅將注意焦點放在制度之基本前提與觀念架構、或企業之實施內容介紹上是不夠的，亦有必要從較宏觀之觀點來重視經營環境及制度具體運作方式間的關係。

雖然有少數的文獻指出經營環境與目標成本制間具有關係（神戶大學管理會計研究會，1993、加登，1993），然而大多僅止於概念性之敘述，鮮少有文獻對其具體關係、以及經營環境如何影響目標成本制之運作提出詳細說明，對該議題進一步輔以實際事例佐證之研究更是缺乏。欲將目標成本制有效地導入企業時，為配合企業經營環境而對制度作適當修正與調整是可預見的，亦可推知：面臨不同經營環境之企業所採取目標成本制的具體內容與運作方式可能會有相同處，亦會有所不同。若能瞭解經營環境與制度運作方式間的關係，即瞭解怎樣的經營環境會造成運作方式如何差異，俾事先釐清較適合企業採取之方式為何，再投入資源導入，將有助於制度之順利實施及為企業發揮較大之管理成效。

經營環境包含的內容不少，較受重視且與企業競爭優勢具有密切關連的為策略（Porter, 1985; 加護、野中、神原、奧村, 1983; 林建煌、司徒達賢、黃俊英, 1990）；目標成本制被視為是策略性成本管理制度之一環（Freeman, 1998; Fisher and Shank, 1999; 加登, 1993），其需與公司明確的策略目標相結合，將其落實於日常管理活動中，才能發揮最大功效，此意味著其與策略之間很可能具有某種密切關係，而且許多研究亦支持策略對管理制度之影響（如 Salter, 1973; Vancil, 1979; Merchant, 1981; Eccles, 1983; Eccles, 1986;

即「成本」之意）。國內有些學者譯為「目標成本制」、「成本企劃」、或稱其為「優勢商品企劃」；由於國內一般較為普遍使用的為「目標成本制」，為避免造成讀者之混淆，因此本文統一以「目標成本制」稱之。根據日本會計研究學會特別委員會之報告書，目標成本制為「在企劃、開發產品時，設定符合顧客需求之品質、價格、信賴性、交期等目標，並透過從上游到下游的所有過程，試圖同時達到那些目標之整合性利益管理活動」（日本會計研究學會1996）。

Govindarajan and Gupta, 1985; Simons, 1987; Simons, 1990; Hiromoto, 1988; Cooper, 1995; Kaplan and Norton, 1996; Kaplan and Norton, 2001 等)；但以往對於目標成本制的具體運作方式與策略間究竟具有何種關連進行進一步探討之研究幾乎可謂皆無，因此本研究擬將焦點置於策略與制度運作方式之關係上。由於目標成本制之實施涉及公司相當多的部門，多適用於各項產品上，且多由全公司共同參與推動，非僅侷限於某個事業，本文所探討之兩個案公司亦皆是如此，再加上兩個案公司之產品自製率等有所不同²，意謂兩公司所採公司策略不同，故在此所指之策略將意指公司策略。

本研究認為策略會影響目標成本制之具體運作方式，即制度之運作方式應配合企業所採策略，並且當不同企業間所採策略不同時，其目標成本制的具體內容與運作方式也會有所不同。為了要檢視此一關係架構，以及瞭解不同公司策略下目標成本制之運作方式具體上如何不同，本文以我國內實施目標成本制之國瑞與裕隆兩汽車企業為對象，透過個案研究深入探討；預期會有三方面之貢獻。其一，初步釐清目標成本制與策略之關係，俾瞭解目標成本制與策略有何關係以及如何幫助策略之實施，兩家代表企業之經驗可供產業界參考。其二，掌握目標成本制的哪些具體運作方式會隨著企業所採策略不同而有所差異、以及不會隨著策略不同而不同或僅有程度上差別的部份(即不論採取何種策略皆須重視與實施的部份)又為何，提供產業界欲導入目標成本制時設計制度具體內容之參考，以助我國企業推動目標成本制。其三，為目標成本制之權變理論模型提供佐證與充實其具體內容，期藉以彌補目標成本制相關理論與文獻之缺口。研究結果支持策略與制度運作方式之假設關係，意謂制度運作方式與公司策略的方向一致而有助於策略之實行與達成外，不同策略下之制度運作方式亦有所差異。

2. 理論發展

依前所述，在探討經營環境與目標成本制具體運作方式間的關係中，本文將探討焦點置於經營環境之策略上。許多研究皆支持企業所採策略會影響其管理控制制度(Simons, 1987; Simons, 1990; Hiromoto, 1988; Hiromoto, 1991; Cooper, 1995 等)，例如：可能會影響轉撥計價制度(Vancil, 1979; Eccles, 1983;

²裕隆約 65%，而國瑞較低，約僅達規定之 60%，但因車種會略有不同。

Eccles, 1986)、預算管理制度 (Merchant, 1981)、績效評估與獎酬制度 (Salter, 1973; Govindarajan and Gupta, 1985; Kaplan and Norton, 1996; Kaplan and Norton, 2001) 等。而權變理論 (Khandwalla, 1972; Otley, 1980; Gordon and Narayanan, 1984 等) 亦支持策略對管理控制制度之影響。依此推論, 屬於管理制度之一的目標成本制, 其實施內容與運作方式亦極有可能會受到企業所採策略影響; 此推論從少數目標成本制的相關文獻中亦可獲得支持。

以往有關目標成本制之研究大致上可分為兩大類, 一為企業所採制度之內容介紹, 所探討的對象涵蓋豐田汽車 (田中, 1990; 田中, 1991; 門田, 1991a; 門田, 1991b; Fisher, 1995)、日產汽車 (加藤, 1990; 本橋, 1991; 木村, 1992; 加登, 1993)、大發工業 (廣本, 1986; 門田, 1991; 加登, 1993)、五十鈴 (Cooper, 1994)、松下電器 (Fisher, 1995; 田中、小林, 1995)、松下電工 (加登, 1990)、東芝 (小林 1991; 田中、小林, 1995)、佳能 (管, 1991; 田中、小林, 1995)、新力 (Cooper, 1997)、卡西歐 (田中、小林, 1995)、久保田 (門田, 1991)、奧林帕斯及小松機械 (Cooper and Chew, 1996)、德州儀器 (Dutton and Ferguson, 1996)、ITT (Schmelze, Geier, and Buttross, 1996)、Mercedes-Benz (Albright, 1998)、國瑞 (楊清溪、廖益興, 1999) 等。另一類之研究則以制度之基本前提與觀念架構的探討為主, 例如: 加登 (1993)、門田 (1994)、日本會計研究學會 (1996)、The CAM-I Target Cost Core Group (1997)、Cooper and Slagmulder (2002) 等。這些研究雖都有助於增進對制度之了解, 然而多未涉及策略與目標成本制間之關係; 略有提及目標成本制之權變理論的文獻, 僅止於神戶大學管理會計研究會 (1993) 及加登 (1993)。但前者係透過問卷調查方式瞭解日本企業實施該制度之情形, 並未嘗試建構具體的權變理論模型; 而加登 (1993) 中提及目標成本制為策略性成本管理制度之一環, 並指出目標成本制之權變理論模型如圖 1 所示, 強調環境及策略會影響目標成本制之組織、目標成本之設定、目標成本達成之追蹤等, 但其並未進一步說明環境或策略如何影響制度之實施或運作, 對於兩者間的具體關連性亦皆未述及。

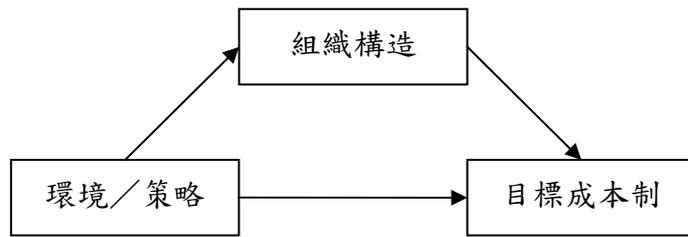


圖 1 目標成本制之權變理論模型

資料來源：加登（1993）。

由以上的探討可知，過去雖有一些文獻針對實施目標成本制之企業個案或對目標成本制之觀念等進行研究，但提及策略與目標成本制間關係者則屬少見，進一步輔以企業實例具體說明其間關係的研究更是缺乏。然而，透過此方面的研究，不僅可藉此瞭解策略與目標成本制運作方式間之關係，俾建立一套理論架構，並有助於提供企業界導入該制度時參考。故本研究將藉由企業實例，深入探討策略與目標成本制運作方式間的具體關係，以及不同策略下目標成本制的運作方式有何不同，期藉實例為理論架構之分析提供客觀基礎，俾補足目標成本制與策略間關係之理論上的不足。

有關策略類型之分類，Miles 與 Snow 依據企業調整組織的模式將策略分為防禦者、探勘者、分析者、反應者之四種（Miles and Snow, 1978）；Porter（1980）則將企業的一般競爭策略分為成本領導、差異化、以及集中焦點。此兩種分類方法皆是以企業內部的角度出發，忽略了顧客觀點；而且一般較受採用之 Porter 的分法中，差異化策略除了在產品功能或服務提供上有別於競爭者外，亦可能是在成本與價格上有所差異，若是如此，其與成本領導策略似難區分不同。Treacy and Wiersema（1995）強調企業之所以能在市場中佔有一席之地，所仰賴的並非以往的成功聲望，而是年復一年地提供顧客優於其他競爭者所提供之價值；因此須先選定所欲提供給顧客的主要價值為何，確認核心競爭能力與建立適切之作業模式，再進一步調整內部結構與流程等，以配合實現其價值主張。Treacy 與 Wiersema 並依據顧客需求以及企業所欲提供之主要價值，而將企業的策略分為產品領導、營運卓越、顧客親近等三種類型；並主張在不同策略下，作業流程、企業結構、管理系統、企業文化等作業模式的特性以及所應重視之項目不同。Kaplan and Norton（2001）在平衡計分卡的顧客面部份，亦採用 Treacy 與 Wiersema 之策略分法，強調企業應選擇所要提供給顧客的主要價值主張，並界定目標市場及致力在該目

標區隔內有別於競爭者，以在市場上建立差異化競爭優勢³。在此顧客導向的時代，企業獲利來源的根本為顧客，其競爭優勢亦源自於「能為顧客創造的價值」，應對顧客需求及顧客所重視的價值加以考量，故本研究主要採取以顧客價值為出發點之 Treacy 與 Wiersema 的分類方式⁴。但本研究的探討對象—汽車業企業對於顧客親近這部份雖皆有重視，但並不若顧客親近策略所強調之提供明顯個別化的產品或服務、讓顧客可依其需求而享受到量身訂做的產品或服務般地以此為主要競爭優勢，即較難將主要優勢僅置於顧客親近上，而是以產品的性能或特性為最主要的價值因素、領先推出符合需求之獨特新穎產品，或強調營運效率及藉由嚴格之成本管控以形成競爭優勢。而且，以往有關策略類型分類之文獻，共通處可謂競爭優勢係在於產品之性能功能面或成本價格面上（前者如差異化、探勘者、產品領導，而後者則如成本領導、防禦者、營運卓越），故本文將主要策略分為產品領導與營運卓越兩種。

有關目標成本制之主要實施內容與運作方式，雖然尚無定論；但其包含內容廣泛，與其記述整個制度，不如針對特色部份深入探討以獲得較多啟示，因為與其他制度不同之特色處，為目標成本制的重要核心，亦是影響實施成果之關鍵所在，也可能會與策略有較大之關連。彙整相關文獻後，可將其較普遍受重視之特色分為組織管理型態、目標成本管理程序、以及與供應商關係的三方面⁵。

2.1 組織管理型態

不論何種管理制度，都與組織管理型態有密不可分之關聯。分析目標顧客層生活中使用產品的各種狀況及欲從產品獲得何種滿足等，藉以形成新產品的主要概念；目標成本制下此作業並非僅由某功能部門負責，而是由來自各部門人員所組成的產品開發專案跨部門小組（cross-functional team）共同參與產品開發，以將產品概念具體開發設計出。因為在傳統功能別之組織架構下，不同部門的員工直接溝通的機會十分有限，易造成部門本位主義及反功能決策之產生；而透過橫跨部門整合性的組織及各部門成員直接溝通、討

³Kaplan and Norton (2004)中所提出的四種策略類型：產品領導、低總成本、全方位顧客解決能力以及鎖住，前三者係分別相當於產品領導、營運卓越、顧客親近策略。

⁴Hope and Hope (1997)與 Slater, Olson, and Reddy (1997)等亦採取類似此種之分類方式。

⁵加登(1993)所提及目標成本制之權變理論，亦是強調環境及策略會影響目標成本制之組織型態、目標成本的訂定與達成追蹤等。

論交換意見之方式，有助於各部門瞭解其他部門的立場及提早發現問題、加速資訊分享及部門間互動，而使產品開發更具效率（Nonaka and Takeuchi, 1995）。至於跨部門小組的領導者應該由何人擔任，並無定論，通常較被採用的有兩種類型，即技術人員出身或行銷業務人員出身。在設計階段自然以熟知此方面專業知識之技術出身者來擔任較為有利；若由業務出身者擔任，係因考量其較瞭解市場趨勢與動向，而有利於新產品概念之創造（門田, 1991b）。為使跨部門之新產品開發程序得以順利進行，Clark 與 Fujimoto 且指出應賦予對新產品整個生命週期負有全盤責任之跨部門小組領導者統合權，俾整合小組成員的意見，並適時予以判斷裁決，以實現產品企劃構想之整合一貫性，即強調重量級產品經理（heavy-weighted product manager；產品經理係指跨部門小組的領導者）之必要性（Clark and Fujimoto, 1990; Clark and Fujimoto, 1991）。茲將參考目標成本制相關文獻而彙整成之目標成本制體系圖繪製於圖 2。

另外，目標成本制重視在新產品開發過程中應採取橄欖球式的開發方式（Takeuchi and Nonaka, 1986; 野中, 1990；即所謂之同步開發、同步工程），有別於傳統之接力式。以往傳統之新產品開發程序幾乎都採按步就班之接力式開發方式，先有產品的基本構想企劃，再經開發、設計、試作、生產準備階段，前工程作業完成再交給下一工程接手開始進行，各階段明確區分。在這樣的開發方式之下，可能產生開發設計出的產品不符合市場需求、生產階段發生設計時預想不到的問題、或各部門互相推諉責任之情況。故成功之產品開發僅靠研發部門的技術力並不夠，目標成本制強調從開發設計階段便應將各部門的意見納入考量，由橫跨各部門之小組成員，像打橄欖球似地，適時提供各種必要專業資訊，互相協力合作以達成共同目標。如此不僅可期避免上述量產時發生開發設計時預想不到等問題的發生，以在開發初期階段就對新產品作全面性考量而有助於新產品競爭力之提昇外；且因各階段作業重疊進行，有助於縮短前置時間而適時開發製造出較符合顧客需求之新產品。

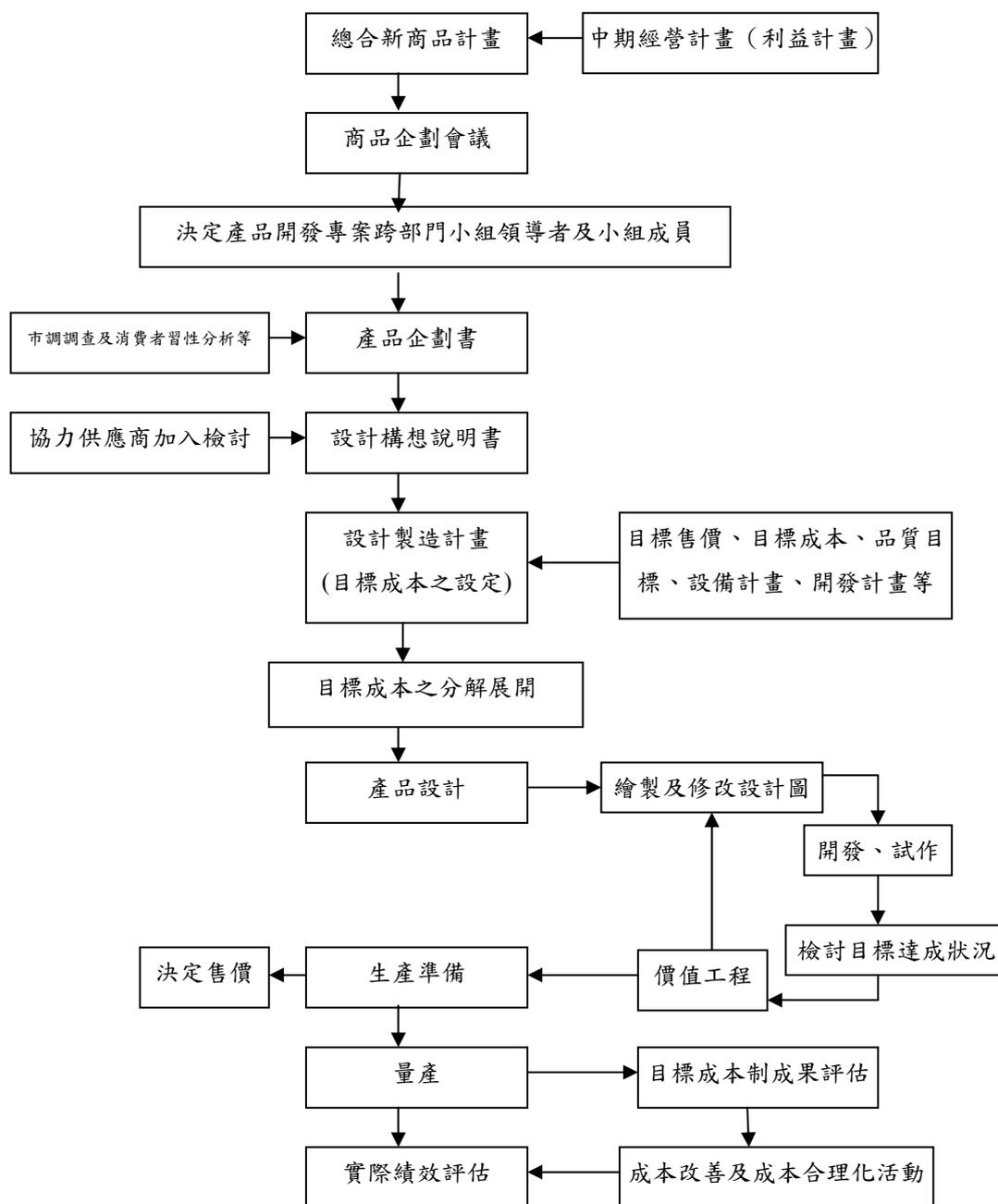


圖 2 目標成本制體系圖

資料來源：本研究整理。

2.2 目標成本管理程序

目標成本制之基本觀念為：產品成本不應是待製造出後才曉得，而是於開發設計時就要對成本加以規畫、管理以達目標成本；此種「以市場要求為基礎，計算出為獲得必要利益而需達成之目標成本，用此目標成本控制管理現場活動」（廣本, 1986, 76 頁）之市場導向管理手法（Hiromoto, 1991），與幾乎沒有考量市場狀況、而以企業內部技術條件為前提之技術導向管理手法（如標準成本制）相當不同。Fisher（1995）亦強調傳統的成本計算及訂價模式下，經商品企劃、開發設計、試作、製造後，計算出實際成本，再以成本加成方式訂出售價，若內部成本管理狀況不佳，可能導致訂出之價格失去競爭力，縱使降價競爭也恐無法獲致利潤；而重視市場導向及企業所需利潤之目標成本制則是逆向思考，進入開發設計前就先透過訂出具競爭力之售價及考量所欲獲得之利潤，訂出目標成本，再從企業本身可掌控之成本面著手積極管理，使開發設計相關人員在目標成本限制下，運用各種創意及技術以開發設計出能符合一定程度之功能、品質且同時不超過目標成本之新產品。在此種方式下，若能將成本控制在目標成本內，則不僅新產品的售價能具備價格競爭力，且能達到公司所欲獲致之利潤。

一般而言，目標成本的訂定方式可分為扣除法、加算法、及折衷法三種，最典型及最嚴格的即為目標售價扣除目標利益之扣除法。而目標可進一步按機能別、構造別、成本要素別、零組件別、設計人員別等加以分解展開（加登, 1993，日本會計研究學會, 1996）；將目標細分分配，不僅便於掌握與追蹤目標達成情況，且能使各單位需負責達成的目標及責任隨之明確（符合責任會計觀念），會感受到較大的責任與壓力而較努力去達成目標，目標達成的效果亦較可期待。經細分展開後的目標，對開發設計者而言，為開發出適合產品概念之新的機能設計、材料、生產方法等之出發點，至於透過何種方法達成目標，則委由其創意工夫而定。例如：利用零件規格化、功能模組化以及產品系列化等標準化，採用共同材料、將零件 A 換成零件 B、內製外購變更、實施價值工程（value engineering，簡稱 VE；即透過分析調查產品的機能與價格，有助於降低成本及新產品開發之一種成本管理的科學手法，為目標成本制活動之有效手法）等以設法達成目標。因此從目標成本管理程序之技術層面來看，目標成本制的主要特色即在於新產品開發設計階段之目標成本的

訂定、分配展開、及評估確認有否達成⁶。

2.3 與供應商關係

實施目標成本制之日本企業的大多數，其外購零組件成本在製造成本中所佔比例很高，為能以低成本購得具一定品質及功能之零組件，因此與供應商的關係相當密切。依供應商責任業務範圍之不同，可將供應商分為承認圖供應商、貸與圖供應商，以及市販品供應商的不同類型（Asanuma, 1985a; Asanuma, 1985b; Clark and Fujimoto, 1991）。將自身設計出之零組件設計圖交由供應商，委託其按設計圖生產，此類不參與設計、只提供加工及組裝等生產業務之供應商為貸與圖供應商；而承認圖供應商則是根據對方所提示之概念來開發設計出零組件，此設計經對方承認後再進行製造，即設計及製造兩方面皆參與之供應商為承認圖供應商。日本企業為借重供應商在該零組件領域裏的長才以獲得技術與成本競爭力，向承認圖供應商採購之零組件成本在外購零組件總成本中所佔比例相當高。為了讓承認圖供應商瞭解新產品整體概念及對零組件之要求以借重供應商專業而追求產品整體的一貫性，自產品初期開發階段起就與供應商進行許多頻繁接觸，而形成了在新產品開發設計階段就讓供應商參與（Ellram, 2000）、將各零組件的設計構想及目標成本提示給供應商以協力合作達成目標之特色。但此種與供應商之密切關係，係基於雙方深厚信賴感之前提下，故透過協力會組織不斷地促進學習成長，以及與供應商維持共存共榮之長期關係的觀念亦成為不容忽視之特色。

圖 1 為加登(1993)所提出之目標成本制權變理論模型，以此模型為依據而建立策略會影響目標成本制之本文理論架構，而從圖 2 可將目標成本制之運作方式彙整為三大方面：組織管理型態、目標成本管理程序、以及與供應商關係，因此進一步將圖 1 與圖 2 加以結合，而建構成如圖 3 所示之本研究的研究架構。故之後探討公司策略與目標成本制運作方式間的具體關係時，擬依據圖 3 之架構而將目標成本制之主要實施內容與運作方式分為組織管理型態、目標成本管理程序、以及與供應商關係之三大方面，而將焦點著重於策略與此三方面之間的關係探討上；並認為隨著公司所採策略不同，可能會使此三方面所呈現出的具體運作方式有所不同。

⁶加登(1993)亦指出目標成本制包含四大前提，即概念主導型之產品開發、與市場結合、橄欖球式之產品開發以及供應商關係，前兩項即是強調市場導向之概念；田中(1994)亦強調目標成本之訂定與分配為目標成本制的基本要件（12 頁）。

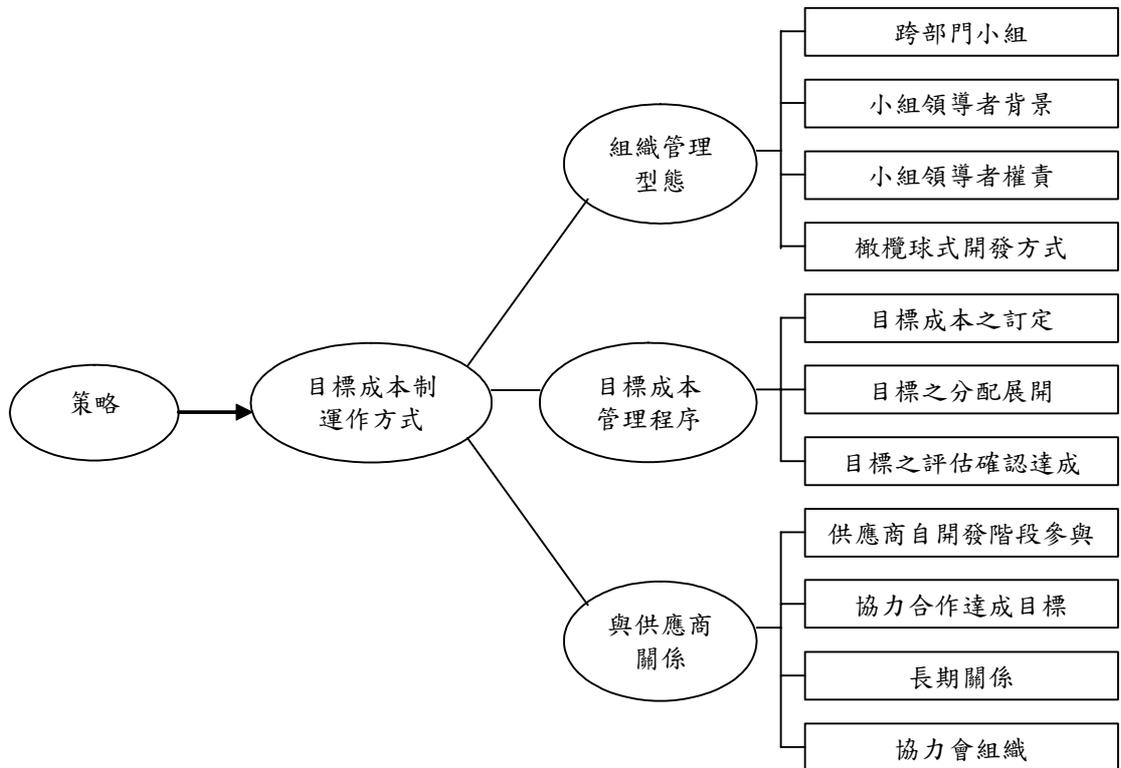


圖 3 本研究之研究架構（策略與目標成本制運作方式之關係）

3. 研究設計

本研究探討之課題涉及「如何」及「為何」等有關企業內部之經營管理問題（如：如何具體實施目標成本制、策略與目標成本制運作方式之關係如何、不同策略下運作方式具體上如何且為何不同），故大量樣本之問卷調查法並不適合；欲詳細瞭解企業內部管理制度之實際運作狀況，以少數企業為對象之個案研究法是必要的（Bruns and Kaplan, 1987; Yin, 1989），而且個案研究亦適用於尚未有許多前人的研究可循、對問題尚屬探索性研究或假說衍生階段、研究重點為當前問題、研究環境為不可操作之情況（Bomona, 1985; Yin, 1989），故本研究採取對少數研究對象進行詳細探討之個案研究法。

關於研究對象之選擇，為排除產業特性及產業環境不同等複雜因素的影響，決定先鎖定汽車業企業為對象；此乃因目標成本制即為汽車業所率先導入，許多美日之汽車廠商皆採行此制度，且根據神戶大學管理會計研究會

(1992) 研究結果顯示，加工組裝型產業採用目標成本制的比率極高，尤以運輸設備業更高達 100%，可謂具代表性之產業。日本豐田汽車公司為實施目標成本制之鼻祖，其實施內容常被當作參考及學習的對象。國瑞與豐田具密切之技術與資本合作關係，其目標成本制即由豐田所指導與協助導入，具多年實施經驗且成效卓越，已被視為是豐田海外模範工廠，豐田常派遣東南亞及南非工廠之人員到此研修，堪稱具代表性。裕隆於 1993-1995 年連續三年發生大幅虧損，面臨創業以來最大危機，之後大力改革，除調整經營理念及策略外，並導入目標成本制，1996 年 1 月底上市且銷售良好之 CEFIRO，則是導入後的第一個成果，使其營業收入由 1995 年的 282 億多台幣成長 26% 而為 1996 年之約 355 億台幣，稅後淨利則由 1995 年的虧損 8 億多台幣，一躍而為 1996 年之淨賺 15 億多台幣，甚至 1997 年增為 52 億多台幣。屬於同產業的兩企業皆導入目標成本制，且其產品在所屬產業中皆具有高度競爭力及優異成果，然而兩者所採策略與實施目標成本制之具體方式並不盡相同，透過對其內容之比較探討，相信有助於瞭解策略與目標成本制之關係。因此本研究選定國瑞與裕隆⁷為研究對象，深入探討其目標成本制的具體實施內容以及與公司策略之關連。

有關資訊之蒐集方法，除收集詳閱相關文獻及資料外，並至公司現場參觀及進行實地訪談。本文主要探討目標成本制的具體運作方式以及與公司所採策略之關係，有關目標成本管理程序方面，財務部扮演著相當重要的地位，而公司策略與制度運作方式為公司統一訂定且全員一致遵行，因此深入訪談制度之主要管理與推行者時，應能正確地掌握制度之具體內容，故訪談對象係以財務部與制度之主要管理與推行者為主。就國瑞而言，受訪之協理為將目標成本制導入於國瑞之人，而財務及研發部門為專案團隊的主導者，與制度之管理與推行具密切關係；裕隆部份除了財務部主管外，並訪談負責制度的管理與推行之商品企劃室主要成員。因此國瑞方面的訪問對象主要為：協理、財務部經理、財務部管理課課長、財務部財務管理 group 室（財務部內負責目標成本制之單位）室長、以及研發部門室長之五位，共訪談 8 次，每

⁷裕隆於 2003 年 10 月分割為裕隆汽車與裕隆日產汽車兩家公司，裕隆日產專注於 NISSAN 品牌的研發、設計、行銷、服務等方面，而裕隆汽車除從原來的製造業轉型升級為製造服務業外，也朝向多品牌代工經營。分割後實施目標成本制之主體為裕隆日產，雖然制度的主要實施精神與架構未有太大改變，但細節運作方式仍處於調整修正中，因此本研究對裕隆之探討係以分割前之內容為主。

次平均約 2 小時；裕隆部份則訪談協理、財務部經理、商品企劃室副理及商品管理科成員共四位，合計訪談 5 次，每次平均約 2.5 小時。另外，亦對兩企業進行數次之電話訪問與確認及取得相關資料。

4. 國瑞之目標成本制

國瑞特別強調透過提高營運效率及提昇產品的品質與價格競爭力以獲得競爭優勢之策略，因此不但全面導入注重效率之豐田生產方式及改善制度，貫徹自動化、及時生產、不製造不良品、不讓不良品流到下一個工程的理念，以創造兼顧品質保證與高效率生產外，並同時將豐田生產方式與生產技術等推展至協力廠，追求上下游同步提昇營運效率及品質與價格競爭力。故國瑞的產品（TOYOTA 品牌）不僅在品質與省油方面獲得相當高之口碑，且在價格方面亦具高度競爭力，長期維持良好且穩定之銷售。換言之，透過追求營運效率、降低營運成本，提供給顧客由價值及可靠性組合而成的最低消費與快速而沒有缺點的產品，為國瑞之競爭力所在，故可謂係採行營運卓越策略（Treacy and Wiersema, 1995）。

一車種因零組件不同及為符合消費者不同需求而有不少車型，可謂實施多樣少量生產；但由於國內市場狹小，量方面無法達到經濟規模⁸，以致成本始終很難壓低下來。國瑞為進一步降低成本以追求營運效率，而自 1994 年導入目標成本制，其係指：在成本管理活動中，從新產品的基本構想立案到生產開始階段，以長期利益計畫為基礎，決定新產品的目標利益及目標成本，為達成目標所實施之諸活動。當我國加入世界貿易組織後，汽車進口關稅被迫大幅降低，且自行研發車型的貨物稅減免亦被取消，這些皆使得國內車廠正式面臨全球化的激烈競爭。國瑞為更積極提昇營運效率與價格競爭力以面對未來挑戰，自 2000 年生產之 Corolla 開始，對目標成本制之運用方式進行修正，以更重視源流管理及擴大降低成本之空間與成果。

4.1 組織管理型態

國瑞採取功能部門別組織，藉由部門別管理檢視各部門進行成本管理及達成預算目標之狀況，但即使每個部門都達到被賦予之目標，也無法確知各

⁸汽車之經濟規模量一般為一車種約 20 萬台，但我國目前全車種年產量合計僅約 10 萬台。

車種的成本及獲利情形；而且，各部門各專其職，串連起來時，卻發現一堆問題沒有解決，缺乏一個橫跨各部門且能整合大家意見、並適時予以判斷與裁決的機制，以致於營運上無法有效率地運作，品質上也容易產生問題。對公司而言，有效率地新產品開發為帶來利潤及競爭優勢之重要泉源，實行目標成本制的目的即為了檢視及確保各車種的獲利，以使新產品開發能夠有效率地進行；因此國瑞特別重視車種別管理，針對欲新開發的車種成立橫跨各部門之「PJ 事務委員會」，其成員來自各部門，以期從開發初期階段就對新產品作全面性考量，各部門彼此間交換意見、溝通合作，以期提高營運效率、達成預期目標及確保新車種之獲利。

成立委員會時，公司內部會先召開一個要求各部門經理參加之會議，高層主管於會中宣佈有關新車種之式樣規格、顧客需求、開發日程及可能的開發設計方向等，使其瞭解公司所需之人力支援；再由各部門經理選派參加委員會之成員人選，讓各成員在委員會中一起運作，凝具共識。委員會下分設：成本、品質、生準、生管物流、生產、開發、國產化等 7 個機能之分科會，各分科會依性質不同，而有一個或兩個主要的中心領導部門（圖 4）。各分科會除了中心部門以外，其他部門的成員亦要參與配合；由中心部門的人召集開會，提出問題及檢討。各分科會若有任何問題，可藉由委員會機制討論解決，亦可在此得到各部門的支援協助。並採用橄欖球式開發方式，成員彼此提供資訊與合作，以及使各階段作業重疊、同步進行來使新產品開發能夠有效率地進行。

針對新開發之車種，除了有 PJ 事務委員會之運作外，亦設有「主查」（chief engineer，以下簡稱“CE”，即車種別產品經理）。CE 由研發部門經理兼任，為開發分科會之負責人，專責於台灣現地式樣設計之主導及對日協調的工作，以充實培養自主設計能力。但 CE 並無統合跨部門成員之權，此乃為使 CE 專注於設計，故僅先將其控管範圍的焦點鎖定在與設計有關之業務上。而有關各分科會之整合，則有賴由研發及財務部所主導之「PJ 事務局」定期召集各分科會來開「PJ 事務局會議」及推動運作。由此亦可看出 CE 的控管重點仍先置於自主設計能力的提昇上，但亦逐漸使其接觸與培養整合方面的能力，並計畫以後將賦予 CE 全面統合之權，可謂係採漸進式的方式。

另外，特別值得注意的是：在目標成本制之推動運作上，財務部扮演著相當重要的角色，不僅為 PJ 事務委員會之成員，而且與研發部門同為主導者。此乃因國瑞特別重視營運效率與降低營運成本，故要求各分科會把資訊

傳送給財務部，賦予財務部彙整主導之任務，俾定期追蹤以掌握整體營運效率狀況，並適時推動運作以期目標之達成。

PJ 事務局及 各分科會		功能別						
		研發	採購	品管	生產	生管	財務	其他
PJ 事務委員會 (PJ 事務局)								
七個分科會	開發	◎	◎					
	生準	◎						
	國產化	◎	◎					
	品質			◎				
	生產				◎			
	生管物流					◎		
	成本						◎	

◎：表各分科會之中心領導部門

圖 4 國瑞之 PJ 事務委員會組織型態

資料來源：國瑞提供，經作者改編而成。

4.2 目標成本管理程序

4.2.1 目標成本之訂定

準備進行新產品開發時，先透過和泰經銷商作市場調查以瞭解大眾需求，再將結果回饋給豐田及國瑞，從而規劃新車種的定位與式樣概念及訂出目標售價。對於目標成本之訂定，國瑞採目標售價扣除目標利益而得出目標成本之扣除法，而目標利益之制定，乃以公司願景、中長期事業計畫與目標營業利率為基礎，參考營業利率目標來決定目標利益；可謂目標利益是透過與中長期利益計畫相結合而導出。另一方面，亦對新產品之成本進行估計，將估計出之成本扣除目標成本而求出透過目標成本制活動所需降低的成本目標值。

值得特別注意的是：估計成本方面，除了採取「差額成本」觀念外，並

導入「絕對成本」觀念。由於車子的零組件總共約有 2 萬件，但開發新車時並非全部都會變更，通常會變更而須重新估計的約 5 千件左右；為有效率地估計成本，之前並非將所有的成本費用都從最初開始累計，而採「差額成本」觀念，將焦點放在與現有車種之差異上，即將現有車種的成本加減因設計變更以致增減之成本合計予以算出，只計算及管理與現有車種之變更的差額部分。但與現有車種無差異的部份，材料、人工或製造費用等成本皆可能受到通貨膨脹、物價、新技術開發等影響而發生變化，若不將此列入考量，即使在設計試作階段有達到目標成本，也可能量產後的實際成本超過目標成本；且差額成本觀念亦未將先前成本改善的效果納入考量，從而可能造成成本估計偏誤。故國瑞積極導入對組成車子所需之各細項（零件、人工、製造費用等）從零開始一項項推估累計之「絕對成本」觀念，以估計出較符合實際技術及情況之成本。估計時，先由研發部門提供資料（大多是工程上資料），財務部門將其轉換成成本基礎，再將估計結果與研發部門合議；若兩者皆無問題，再將此送與豐田確認後即成估計成本。絕對成本估計方式雖會花費許多工夫與心力，但估計範圍及可直接追溯成本費用的範圍擴大，所估出之成本較符合實際技術及情況，亦較能正確地掌握各零件與各工程所需耗費的成本，而使可管控之成本費用項目增多。然而限於能力與業務負荷等因素，並非所有新車種之開發皆採絕對成本估計方式；原則上，區分 A、B、C 3 級，A 級（與豐田一起同期開發）改採絕對成本觀念⁹，其餘層級（B：影印豐田圖面再改成符合當地情況，C：圖面全無而由豐田主導；以往大多為 B 級）仍採差額成本觀念。對於與豐田一起進行同期開發之新車種，方採絕對成本觀念，這是可理解的。因其屬於企劃開發之較早期階段，管理控制成本的手法及空間較多，影響到的成本費用項目亦較多，故採絕對成本觀念可得出較正確之成本。相對地，若只影印豐田圖面改成符合當地情況，因修改幅度相當有限，從成本效益面考量採絕對成本方式似較不太值得。

4.2.2 目標之分配展開

決定出目標成本及透過目標成本制活動所需降低的成本目標值後，並進一步將目標按成本費用科目別（素材費、購入零件費、直接人工費等）、外購零組件別（並至各供應商）、（內製部份）工程別分解展開。工程別部份則視各工程的產出物為何而定，產出物為零件之工程（如：沖壓件及射出成型）

⁹2000 年生產之 Corolla 屬於 A 級，而採絕對成本估計方式。

按零件別細分；而產出物為車身之工程（如：熔接及塗裝）則估算因車身而會發生多少成本，再設定各工程要降低多少成本，而細分則是先按低減率要求一律降低多少百分比，再於目標設定後一年內針對目標檢討，若未達目標，則需提出對策與提案。財務部及豐田會對提案進行檢驗，並根據其達成可能性而將提案分為 ABC 三等級；A 指可達到且各工程及豐田皆能配合，達成效果 100%，B 則可能有些困難，需經一定程度之努力，達成效果約 50%，而 C 則需很多條件配合，達成效果約 30%。基本上，國瑞的運作以 A 等級為主，而 B、C 等級則需根據所提資料再進行檢驗，或使其另提改善方案。另外，配合絕對成本估計方式之導入，使得成本費用科目細分地更細，不僅提高了成本估計之精確度，也影響目標分配的詳細程度。將目標分解展開地愈細，有助於目標達成活動的方向（即降低成本之重點處）更清楚，達成狀況之掌握與追蹤較正確，較能迅速且詳細的分析出問題所在；而且各單位需負責達成之成本目標及責任明確，承受直接壓力與激勵影響的層面愈廣，會較努力去達成目標，故目標達成之效果亦較可期待。

然而須注意的是，要求各單位一律降低多少百分比之方式雖然簡單，但恐有未考量外在環境因素的變化與影響，以及各工程難易度與可能改善狀況之憾。由於對國瑞而言將目標細分至車身係為第一次（之前採分攤方式，將成本按一比例分攤給車身，而非現在之直接追溯方式），故先採平均分配方式；但當累積足夠經驗時，則應考量影響因素後方決定分配情形才屬適當。

4.2.3 目標達成之評估確認

目標細分後，設計部門即開始從事符合國內情況及消費者嗜好之開發設計。對設計部門而言，其目標不僅是設計出具一定品質及機能之產品，且同時必須達成成本目標。至於中間過程是要透過降低多少材料費、多少加工費等來達成目標，則委由設計部視其創意工夫而定。開發過程中為提昇商品性或品質等，常會進行零組件之式樣變更或設計變更等，其一般會伴隨著成本變動，故評估成本伴隨設計變更如何變動為一重要且不容忽視的問題。當將零件 A 換成零件 B、工程人員實施 VE 而採用共同材料、內製外購變更等，而對於成本所造成影響之資訊有所需求時，財務部則依據「成本表」(cost table；為能迅速且正確評估成本，針對許多特性及要素估計發生之成本而彙總成之圖表。如：改變加工方法，縮短加工時間 1 分鐘，加工費會減少多少等之資訊；主要偏向於內製部份的成本資料，其作成、更新及維護由財務部

負責)等資料提供適切資訊,以支援設計人員估計成本如何伴隨設計變更而改變。而外購部份,則透過詢價供應商。設計部門根據新產品之概念構想及參考其他相關單位所提供之資訊繪製試作圖,根據試作圖試作,再評估目標是否達成。若估計出之成本與目標間仍有差距,則各單位協力實施 VE 等,依照檢討結果修正試作圖;再根據修正後的試作圖實際試作。即以設計部門為主體,與工廠、採購等相關部門結成團隊,整合團隊全力,共同推進目標之達成活動。重複:繪製及修改試作圖 → 試作 → 估計成本 → (未達目標成本)實施 VE (透過改善材料式樣、零件數、加工方法、加工時間等)之程序(通常會經3次試作),直至機能、品質、成本之目標皆達成,設計作業方告完成,量產用之圖面正式出爐及進入生產準備階段。

在開發設計過程中,PJ 事務局會舉行三次重要且正式之會議。第一次會議的目的主要是確認產品企劃不可行,會先大略預估在既定式樣下所須花費之成本。另舉行一次期中確認之會議以瞭解開發進度及成本狀況,使得以在產品進入生產準備前,提早解決一些可能發生的問題。最後,於量產前6個月進行最後確認的會議,根據正式圖實行最後試作以得知較精確之目標達成狀況,並訂出量產時的標準成本。若其超過目標成本(如:因台數與匯率等可能與當初所設定的不同之條件改變或沒有積極控管以致無法達到預期效果),則會根據車種別而追加實施「特別成本低減活動」,要求在量產後一年內透過成本改善等而將超過部份降下來。除此三會議外,事務局亦會定期舉辦一些規模較小的會議,以隨時掌握產品開發狀況及成本。另外,於量產三個月後(因若有異常,較可能於最初三個月發生),對目標成本制活動進行成果評估,以確定實際達成情況及確認責任歸屬,並設定成本改善目標;至此,該新車種之目標成本制活動正式告一段落。

4.3 與供應商關係

近年汽車界常有大的技術革新,若欲得到新技術相關資訊或將技術革新成果應用到新車中,零組件供應商之協力不可或缺,而且產品的概念及構想需透過構成產品之各個零組件以具體實現,再加上汽車成本之相當大的部份來自於外購零組件,而且在該零組件方面供應商亦較專業,故與具高技術力之供應商形成與維持信賴關係,對汽車廠商而言相當重要。因此,國瑞並非待設計完成後才與供應商接洽,而是採同步工程作法,讓供應商自開發設計階段即加入參與(主要為承認圖供應商),在圖面尚未詳細畫出前,先告知供

應商有這樣的導入，給予概略圖、顯示新產品整體概念及對零組件的設計構想與要求，使其估價。並由採購部門將分配到各零組件之設計構想及目標成本（目標採購價格）提示給供應商，廣泛募集改善提案、與供應商共同探討達成目標之方法（如：派駐技術研發人員共同指導零件之開發設計及降低成本活動等）。將目標按供應商別分配展開，乃因對國瑞而言，外購零組件成本在總成本中佔相當大的比例，而且零組件品質好壞對汽車整體之影響非常大，故若要追求營運卓越及提昇成本與品質競爭力，則有必要對供應商之成本與品質亦多加重視與要求。故國瑞相當重視供應鏈管理，自新產品開發設計階段就與供應商進行許多頻繁接觸，同步進行工程檢討及協力降低成本等以達目標。

國瑞與供應商自開發階段即有頻繁接觸，若一旦交易成立，雙方的關係更將持續新車整個生命週期之長，維持長期合作的緊密夥伴關係。在如此長期密切之關係下，與其僅一味地要求供應商降低成本、與供應商形成成本拉鋸戰，不如雙方長期合作共同提昇競爭力，方能產生乘數效果而創造長遠較大利潤，故國瑞與供應商具有共存共榮與共享利潤意識，不只給供應商降低成本之壓力（由採購部主導，給其壓力），也會給予協助。自 1989 年 9 月成立協力會以來，國瑞經常為協力商舉辦生產、品質與經營管理之研討會，協助指導其導入豐田生產方式等管理制度，國瑞總經理（為豐田生產制度之專家）亦會安排行程到各協力廠商處教育及協助其改善；因而節省之成本，供應商可自己保留著，但要求其需配合國瑞的政策，以同時提昇協力廠商及國瑞本身之競爭力。為建立互信基礎及維持長期合作之夥伴關係，原則上一零組件之供應商為一家，但為使供應商能隨時保有競爭意識以持續追求改善與進步，每年會對供應商進行評鑑，評鑑結果則影響採購政策。由於非採多數廠商競標之手法，因此擔心可能導致成本高，故對於有些特定部品（如：較不會影響品質或較不具機密性之零組件）則找 2 家廠商比價，即偶而或因技術、品質、成本、生產能力之考量，而採少數複數家供應商比價之做法。

如前所述，國瑞為了維持及加強營運效率優勢，賦予財務部彙整主導之重要地位，而且在目標成本的訂定、分配展開、及評估確認有否達成之目標成本管理程序方面，財務部也發揮了重要功能，進行嚴格之管控，以求能提昇營運效率與達成目標。從其實施成果¹⁰來看，在目標成本制對降低成本之

¹⁰根據神戶大學管理會計研究會(1993)對日本企業所實施之調查顯示，企業導入目標成本制

貢獻方面，基本車型的成本降低幅度約達 15%，目標達成度 100%，表示可確保目標利潤之獲得，而且量產後會再持續進行改善，更增加其降低成本及競爭力提昇之成效。品質方面，每年都通過豐田嚴格的品質監察，並於 1998 與 2002 年分別通過 ISO 14001 與 OHSAS 18001 認證，且其車種被 J. D. Power Asia Pacific 2003 Taiwan Initial Quality Study 評選為最優良。而且所開發之新產品符合顧客需求，此反映於營業額上，而使得營業額從 1994 年突破新台幣 300 億元(356 億元)以來大幅成長，2000 年突破新台幣 400 億元(420 億元)、2002 年突破新台幣 500 億元(548 億元)，2003 年則達到 586 億元；依天下雜誌所作兩千大排名之調查顯示：2002、2003、2004 年在國內製造業中，國瑞分別居第 24、23、22 名，算是表現極為傑出之企業。在生產台數方面，從 1993 年的 57,500 台，成長至 1994 年的 68,200 台、2000 年的 83,346 台，至 2003 年則已突破 100,000 台(103,505 台)。由於感受到目標成本制對經營績效之貢獻(尤其在成本競爭力與收益方面)，再加上為了更重視源流管理及擴大降低成本之空間與成果，國瑞自 2000 年生產之 Corolla 開始，對目標成本制之運用方式進行修正，更嚴格與全面地導入該制度，從此亦可窺得國瑞對該制度所帶來貢獻之重視。

5. 裕隆之目標成本制

裕隆從很早就強調自行研發創新能力與技術之培育累積，1981 年 8 月成立工程中心，1982 年投入 1/3 的資本額以全力發展研發，並於 1986 年將第一輛自行設計開發之新車—飛羚 101 推出上市，為裕隆的研發設計能力打下穩固的基礎。但 1980 年代後期，汽車業界的產業環境發生變化，競爭趨於激烈、技術革新加速而導致產品生命週期縮短、顧客嗜好趨多樣化；在這激烈之競爭環境下，適切掌握多樣化之消費者需求以迅速開發製造出符合需求的產品，變得非常重要。然而銷售面向來委由國產負責的裕隆，重心幾乎全放在研發製造上，自 1988 年雙方終止總經銷之關係後，裕隆並無改變偏重生

之目的有降低成本、開發符合顧客需求之產品、提昇品質、以及即時導入新產品等四項；而加登(1993)指出目標成本制不僅為一成本管理制度，且因達成目標成本之主要目的係為了獲得目標利潤，故目標成本制亦可謂為利潤管理制度。從這些研究可彙整出實施目標成本制所帶來之效益可能為降低成本、提昇品質、開發符合顧客需求之產品、即時導入新產品、增加收益(因開發與即時導入符合顧客需求之產品)、以及增加利潤，因此將從成本面、品質面、開發時間面、營業額面或獲利面對目標成本制之貢獻加以分析探討。

產的導向，以致無法適時掌握顧客動向而讓出汽車市場龍頭的地位；同時，因內部整合上有缺陷及管理僵化而導致整體品質與效率降低，1993-1995年連續三年發生虧損，面臨創業以來最大危機。

為了解決地理上分散以致於溝通整合困難與無效率的問題，裕隆於1995年實施廠辦合一與流程改造，將散居台北總公司、桃園工程中心、新店工廠等單位遷至三義集中，藉以縮短溝通流程、提昇溝通效率，並讓原本分散各地的努力產生綜效。裕隆之研發設計能力仍為其競爭優勢所在，導致存貨過剩及競爭力衰退之主因在於產品無法符合顧客需要，故改革後裕隆重視精確掌握市場需求¹¹，並強調運用自行研發能力與技術，提供超越既有功能或品質且同時符合顧客需求之獨特產品，透過產品、品質、服務差異化以獲得競爭優勢。因此不但透過詳細的市場調查與積極的研究消費者習性，建立一套由行銷業務引導生產製造之模式，從行銷系統決定要引進及開發什麼產品，再從技術母廠日產引進適當車型，根據國內消費者的特性及業務部門、經銷商的意見，修改設計為適合國內需求之車型；並特別重視以產品的性能或特性為其最主要的價值因素，強調在創新設計上形成差異，以追求產品或服務的獨特性，使其價值提昇，1996年推出上市且締造良好銷售佳績之CEFIRO即為其最佳例子，之後更積極研發新車系，推出不少獨特之新產品或服務。換言之，藉由在創新設計上形成差異、追求產品或服務的獨特性，提供給顧客超越既有功能或品質的新穎產品，為裕隆之競爭力所在，故可謂採行產品領導策略¹² (Treacy and Wiersema, 1995)。伴隨著經營理念之調整，裕隆導入目標成本制，配合建立新的組織管理型態、建構目標成本管理程序、並重視與供應商的關係。

¹¹李俊忠(1999)154頁。

¹²雖然指出國瑞所採取的較偏向營運卓越策略、而裕隆較偏向產品領導策略，但其僅為相對程度上之不同；因為不論成本、品質或符合顧客需求之新功能與特色等，企業皆須重視，在各方面至少皆須維持一定程度以上，否則將會被市場淘汰。另外，Treacy and Wiersema (1995)之策略類型分類中尚有顧客親近策略，但在全力為顧客解決問題，讓顧客可依其需求而享受到量身訂做的產品或服務，以使個別顧客的需求獲得滿足方面，兩企業皆重視，但又不如一般服務業之重視與具優勢，故在此不將該策略視為兩企業所特別重視與採行之策略。

5.1 組織管理型態

以往造成產品無法吸引消費者的主因之一，即各單位各行其事，沒有聽取各方意見或凝聚共識，而導致開發設計出之產品不符合需求、量產時發生開發設計時預想不到之問題以致整體品質下降。成功產品之開發，僅靠研發部門之技術力並不夠，需靠各功能專業人員的協力合作，即組織的總合力方能達到；故裕隆透過成立橫跨部門編制之產品別「新車型小組」，期藉此形成部門間可互相溝通協調與合作之機制，以順利地開發製造出符合顧客需求且獨特之新穎產品，並按各車型（裕隆稱「車種」為「車型」，如：CEFIRO、SENTRA、MARCH）而設一「商品主管（product leader）」以主導管理新產品構想及新產品的開發、製造至銷售。欲開發新車時，會先召開正式的「商品企劃委員會」（由老闆當召集人，成員包括各功能部門主管）之「商品企劃會議」，作正式宣告以讓各部門知道有這樣的新車要開發、及經評估其成本與獲利狀況如何、目標價格與目標利潤水準為何等；並擬表決定新車型小組的成員，包括列出該車型之商品主管及各部門派員參與的成員（課長級以上，為各部門之連絡負責人）。按車型別而成立之新車型小組屬於跨部門編制且偏重新產品專案之組織，而與功能別組織形成了矩陣式之組織型態（圖5）。新車型小組的機制提供來自各部門成員溝通合作的機會，除可結集各專業能力與凝聚對新產品差異構想之共識以提昇產品整體的品質外，並有助於避免事後須作設計變更或補救措施之不必要成本的發生。

商品別管理	部門別管理							
	商品企劃室	研發設計	採購	品保	生管	製造	業務	財務
(各新車型小組) CEFIRO SENTRA MARCH : :	商品主管							

圖 5 裕隆之組織管理型態

資料來源：本研究整理。

對新產品生命週期負有全盤責任之商品主管透過對現行車種的分析、與競爭對手車的競爭力比較、以及市場調查結果（為適切掌握消費者的未來需

求，每年投入龐大經費從事各項各階段市場調查）等，決定新產品定位及新產品概念與開發方向（彙整成「產品企劃書」）。之後，工程中心（1998年11月升格為亞洲技術中心）即以商品主管的產品概念為基礎，從事設計構想，在所有成員協力下，著手製作包含開發車規格、重量、如何設計、成本及利益、產品收益性、設計時間、組成零件、預定銷售台數等資訊之「設計構想說明書」。設計構想說明書經高階主管組成之經營決策機關承認後，正式開始開發作業。商品主管除重視產品與消費者需求間連結之外部一貫性（符合消費者的期待），據此主導新產品概念之創造與具體化外，並對企業內部進行緊密的連結及整合以實現產品之內部一貫性（部分與整體反映一貫特色）。故賦予商品主管擁有統合成員間意見衝突之裁決權，當成員間意見發生矛盾與衝突時，則由商品主管來整合及協調以維持產品整體概念之一貫。以往商品主管由經理級主管擔任，但在商品主管與部門經理同等級（同為經理級）的情況下，曾發生搶資源等問題。對公司而言，順利成功開發具競爭力之新產品是相當重要的優先任務；因此後來裕隆提昇商品主管的職權，任用具有行銷企劃方面經驗，且同時管理數個部門之協理級以上的主管（大多為副總級）擔任商品主管，並透過賦予其較大之統籌權力，以使跨部門之新產品開發專案得以順利推動。從商品主管被賦予之權責內容與影響範圍來看，可謂裕隆之商品主管為重量級產品經理。其中特別值得注意的是：商品主管多具有行銷企劃方面之經驗，其乃為使開發新產品時除了產品的獨特性能與特性外，也能同時重視與融入消費者需求。

新產品開發程序並非一階段作業完成後，再交給下一部門開始進行；而是透過跨部門小組機制，使各部門成員有需達成之共同目標，相互提供資訊及適時著手進行作業。商品主管除了負責商品企劃及成本外，亦須隨時注意專案各個接點之進度控管。其實在決定專案之工作時程表時，就已把同步工程的作法考量進去，此種同步作法不僅適用於公司內部，亦適用於與技術母廠及協力供應商之間的合作。裕隆會派20—30人赴日產一起設計，在日產開始概念發展到決定與設計主要基礎部份時，提供台灣所要樣式之意見，而待基本部份定案後，開始著手細部設計時，裕隆也同步開始設計¹³，即在設計期間就採共同參與設計之同步工程作法。「在『商品企劃及造型階段』，

¹³另外，為縮短流程，合併工程中心（負責設計）和車型開發部門，以加快車型開發到生產之速度。

從造型的 sketch (概念草圖)、clay model (油土模型), 商企及造型單位從早期就開始與業務單位及消費者、經銷商進行市調與檢討, 因此更能早期掌握消費者的需求; 並且在『造型工程設計階段』, 工程師及協力廠商也提前在造型階段加入工程檢討及設計, 更由於協力廠加入的同步設計與中心廠之專業分工, 使得設計時程縮短, 更由於廠商的早期加入, 以及 CAD data 的一元化, 更能達到快速開發的目的¹⁴。即結合日產、協力廠、及內部各部門, 形成研發價值鏈, 採用同步工程作法, 各階段作業重疊進行, 達成快速研發及上市。

5.2 目標成本管理程序

5.2.1 目標成本之訂定

裕隆在企劃設計階段就對成本加以規畫與管控, 以確保製造出之產品在價格(成本)上亦能符合消費者需求及為公司帶來欲獲得的利潤。當決定要開發新車種時, 會先從事價量分析, 將競爭車的每個等級區分, 思考競爭車的主力在哪裡、價格訂在哪、每個等級量有多少、裕隆若加入時價格策略應訂在哪裡等, 從整個競爭關係去瞭解、分析與決定。產品若同質性高, 只能走入價格戰, 故近年來, 裕隆從差異化著手, 追求價值的競爭, 即製造出之產品為消費者認知價值較高(市場沒見過而最先推出或很高級的車子才有)而可賣較高的價格, 但其投入成本並不高, 如此方有機會產生利潤。換言之, 重視提昇消費者的價值, 以企劃出異於同業及日產原設計的高附加價值差異化產品。當決定新產品策略後, 交由商品主管執行, 透過市場調查決定國內消費者願意支付的價格(具競爭力之目標售價), 再扣除經銷商與公司本身所要獲得的利潤、管銷費用、稅、工費(直接人工與製造費用)等, 最後訂出的目標成本主要為材料及模具的目標成本(如下所示)。

$$\begin{aligned} & \text{目標售價} - \text{經銷商利潤} - \text{公司目標利潤} - \text{管銷費用等} \\ & = \text{向日本技術母廠購買之直接材料目標成本} + \text{向國內廠商外購之直接} \\ & \quad \text{材料目標成本} \end{aligned}$$

經銷商利潤會透過年度簽約時的協議大致講定; 公司利潤係以中長期觀點, 根據中長期計畫中之利潤規畫訂出營業利益率, 再依此設算出目標利潤(由總經理室、商品企劃室、財務部三方決定)。一般直接人工與製造費用屬

¹⁴李俊忠(1999)164頁。

例行性，透過學習曲線來看不會有太大變動且金額不大；稅方面，除非法律改變或投資抵減的爭取，否則通常亦不會有太大變動；而管銷費用所牽涉的不單是此車種，為整個公司要注意的問題，由公司經營者作整體控管。故商品主管所負責之目標成本，主要偏重在直接材料部份（含模具）；總成本結構中，材料約佔六、七成，一車種之模具約需耗費 10 億，從此亦可看出材料成本的管控對裕隆之重要。直接材料包括：向日本技術母廠購買之直接材料(KD 件)、向國內廠商外購之直接材料(LB 件)、以及內製的三部份；就三類所佔比例而言，KD 件 35%、LB 件 60%、內製 5%。KD 件的成本主要掌控在技術母廠手上，裕隆較難掌控，只能靠談判。掌握核心資源處，將主要重點置於獨特新產品之研發上，其他非核心資源部份盡量外放，如此方能將有限之組織發揮到極限，因此裕隆自行生產的部份較少，而將成本管控之焦點主要放在向國內廠商外購之直接材料成本上。除訂定目標成本外，裕隆另會看新車型近似於何種現有車型，以其歷史成本資料加減某些項目（如開發模具的成本等），以及就大約的規格、材質，請廠商報價，透過這些行動預估新車之成本。目標成本與預估成本間之差額，即為透過目標成本制活動在開發設計階段所需降低之目標值。

5.2.2 目標之分配展開

有明確的目標可給予員工方向感及激發彈性思考與創新能力，故訂出需降低之目標後，並進一步將目標分解展開。按汽車之主要機能（function）分為：引擎、外觀、內裝、底盤、電系之五大類，每一類在設計部門下各成一課；各機能由許多 block（懸吊系統、座椅系統、空調系統等）構成，每一設計人員各負責一個 block，而 block 底下則有各構成零組件（part）。裕隆以資料庫中各項佔成本結構的比例資料作為分配基礎，將目標按機能別分解展開成 5 個機能別目標。產品為各種機能的集合，顧客需求的不是產品本身，而是產品所提供的各種機能，而且進行價值工程前亦需先從事機能分析；因此，裕隆將產品的目標成本主要按機能別細分。但設計人員提供符合顧客需求的設計時，可能設計出高於成本目標之產品，故理應將目標進一步細分展開至 block、甚至零組件，以使各設計人員皆能具有須達到目標之成本意識。但從機能細分展開至 block 別的困難度較高，裕隆尚處於嘗試階段；仍無法確切分配到各 block（設計人員別）。另因材料種類繁多，個別材料監控較為困難，且式樣變化大，若細分給各零組件目標，很可能會因訂太細而導致採購部認

為目標不合理，故並不將目標細分至零組件，而給予採購部一些彈性空間。

值得注意的是：並未將目標進一步分解展開至零組件別，甚至連到 block 別的細分都尚未徹底實行，此可能導致無法客觀評估績效與產生獎懲不公的現象。因採購部門與設計部門皆有分課，例如：某課有五個人，共負責降低成本一萬元，若不細分至 block 或零組件別，當部門目標或課的目標未達成時，則無法確切瞭解何人未達目標以歸屬責任，可能三個人很努力、兩個人偷懶，而獎懲皆相同，則會造成不公平，因此需透過量化指標來看目標有否達成以客觀評估績效。且未將目標分解至零組件，也可能導致缺乏與供應商議價之基礎、以及只能待大抵完成議價後方得知機能或 block 整體目標有否達成之難以掌握目標達成狀況的問題；故裕隆應加強此方面分解展開之管理技術及儘可能確實監督達成目標。雖會擔心將目標分得太細而導致認為不合理，此部份則可透過協議加以解決；例如：設計與購買部門共同進行成本評價，經與各相關部門達到協議後，設定零組件別目標成本。透過這樣的設定零組件別目標之溝通協議過程，不僅可使訂出之目標較符合現實狀況及較合理，且可使之後所實施之目標達成活動的方向性更明確，以便對目標達成之方法進行立案及檢討。有關目標成本之分解展開技術與資料庫之充實，相信隨著經驗的累積與頻繁溝通會有進一步改善。

5.2.3 目標達成之評估確認

目標的達成是全方位的；若要做到所要求的功能與規格，可透過何種工法、何種材質與程序減少多少成本，同時考量安全性，做一良好組合以達成目標，這是設計部門的責任，即設計部門不只畫設計圖，亦負責材料之 VE 與 VA；在這樣的功能、規格、工法下，外購零組件能否買得更便宜，純粹單價的下降部份為採購部門的責任。若由設計部門提出工法改變的想法，採購部門協同設計部門與協力廠商談，說服廠商同意採用新工法製造，因而造成成本下降，則此部份採購及設計部門皆有功勞。即以設計部門為主體，與工廠、採購等相關部門整合團隊全力，共同推進目標達成活動。各單位透過縮短開發時間、設計審查、VE/VA、採購策略（單一模具生產、尋找新採購來源、與中華聯合採購、零件外銷、1998 年 8 月導入實施 MRP 以達 4 小時同步交貨）等進行降低成本活動。材料中多少由國外進口、多少自行開發，主要由工程中心與採購部、商品企劃委員會負責，成本資料則由財務部門提供。開發過程中因提昇商品性或品質等，常會有零組件之仕様變更或設計變

更，其一般會伴隨成本變動，有關成本如何變動之資訊的管理，限於人力關係，只針對重要部分（直接材料）掌控。畫完圖且試作後，利用成本表（由財務部門維護與更新）及外購部份透過採購部交給協力廠預估，彙整檢討有無達成目標；若估計未達成，則透過 VE（如：考量產品投入成本有無超過價值，若有，則降低使用規格層級、使用替代材料等）、請供應商降價（要求每年降價 3-5%）等方式降低，待修改圖面後，再進行估計，形成一循環。亦會定期核算彙總，在每個月新車型小組召開之「展開大會」上，向主管報告進度、目標達成狀況、未達目標原因、如何改進與補救等大方向的推動情形，細節方面的問題，則在展開大會前的「會前會」中由小組成員自行溝通並予以解決；針對臨時發生之問題，尚會隨時舉行不定期會議共同商討如何因應。

然而未必會待評估已達目標後方進入量產階段，有時技術母廠的量產單價尚未談定，但為能搶得先機將新產品上市，仍會先按預訂日程進入量產，而待量產階段再降低成本（效果及空間較為有限）。進入量產階段後，成本大致底定，於量產後的第 2 個月實施目標成本制的成果評估，若未達目標，則透過進一步進行成本改善及合理化活動以降低成本。

從上述裕隆的目標成本管理程序來看，會發現其在此方面之管理似乎並不是很嚴格，探究原因可能在於：裕隆係以迅速研發出具差異性且符合顧客需求之新產品為最優先任務，也為其競爭力所在，而獨特新產品之開發具有較高的不確定性，有時不能完全受限於成本目標是否達成，再加上有搶先上市之考量，因此無論是在目標成本之訂定、分解展開、或評估是否達成等方面，則顯得較不那麼嚴格。換言之，公司的時間與心力等資源有限，當必須有所取捨時，則以公司最重視之競爭力所在為最優先。但如果在能力所及範圍內，又不會有所抵觸時，裕隆若能同時多加強目標成本管理程序方面之管理，相信不僅能符合其策略性目標，且能更增加其獲利能力¹⁵。

¹⁵實施目標成本制後，裕隆的營業成本率由 1995 年 94.50%、1996 年 90.73%，降低至 2000 年 86.34%，但可能為領先推出新產品而對成本管控較不嚴格，以致 2003 年營業成本率增至 91.36%。若能對成本管控多投入一些心力，相信有助於獲利提昇；實際上裕隆也注意到此問題，近一年投注於成本管控之心力也較為增加。

5.3 與供應商關係

具差異化之產品概念及構想，需透過構成產品之各個零組件以具體實現，因此裕隆並非待設計完成後才與供應商接洽，而是採同步工程作法，在製作「設計構想說明書」的過程中，會找以往經驗中視為有能力之少數供應商一起檢討，先以尚相當模糊之形式（因尚無圖面）顯示新產品整體概念及對零組件的設計構想與要求，再透過供應商之協助，確定其所用之材料與工法、是否有機器可作得出來及此作法之價格、換某種材料或工法對價格之影響、如此設計是否能作得出來、怎樣設計較省錢等，配合開發日程之進度，重複進行核閱與檢討。再依據提案、技術能力、以往的品質、成本、交貨期等狀況，選定供應商¹⁶。即自新產品開發設計階段就與供應商進行許多頻繁接觸，以同步進行工程檢討及設計合作。

汽車業為組裝型生產企業，需要許多其他產業之支援與配合；儘管有優秀之設計人員、具效率之組裝廠，若無優良的供應商提供良好零組件予以配合，即使只一零組件出問題，就無法組裝出好車，車子銷路不好，則會連帶影響零組件供應商之銷量，可謂汽車製造商與零組件供應商唇齒相依之關係。而且雙方自開發階段起即有頻繁接觸，若一旦交易成立，雙方關係更將持續新車整個生命週期之長。在如此長期密切之關係下，與其與供應商形成成本拉鋸戰，不如雙方合作共同製造出具競爭力的產品以創造較大利潤，而且在零組件方面仍須仰賴供應商之專業，故裕隆將其與供應商之關係改為共同成長與共享利潤模式。每年安排協力會成員至世界大廠觀摩、參觀、聘請顧問專家上課、舉辦國外技術 know-how 之訓練課程等，以培育協力供應商，協助其提昇技術品質以加強競爭力。但為使供應商隨時保有競爭意識以持續追求改善與進步，每年會對供應商進行評鑑，評鑑結果則作為將來遴選合作供應商之參考依據；即隨著評鑑結果之不同，在採購政策上會產生一些差異以激勵供應商不斷改善與成長。

如前所述，裕隆為了能迅速研發出具差異化且符合顧客需求之新產品，賦予具有行銷企劃方面經驗之商品主管相當大的主導統籌權力，合併工程中心與車型開發部門，使協力廠商早期加入以進行同步設計，並使各階段作業重疊進行，加強 CAD data 的一元化，以求能達成將差異化產品快速研發及

¹⁶同一零組件通常至少發包給兩家協力廠商，由其議價。

上市之目標。雖然在目標成本管理程序方面，較不若國瑞嚴格，其乃因裕隆強調在創新設計上形成差異，以領先推出超越既有功能或品質且符合顧客需求之新穎產品為最主要的價值因素，而為了領先推出獨特產品，有時不能完全僅考量成本，即使成本略有增加，只要評估所增加的價值超過增加的成本，則亦有實行之價值；故裕隆研發新產品時除了考量成本面外，也同時考量價值（消費者所認知之價格）。從其實施成果來看，1996年推出上市且締造良好銷售佳績之 CEFIRO，即為開發符合顧客需求之新產品的最佳例子；使得裕隆的營業額由1995年282億多台幣成長26%而為1996年之約355億台幣，2000年更達463億元。所訂定之目標幾乎皆有達成，雖然有時會為搶得先機而未待評估已達目標就先將新產品按預訂日程進入量產，但會於量產階段再透過成本改善及合理化活動以降低成本。因此營業成本率由1995年的94.50%、1996年的90.73%，降低至2000年86.34%；營業毛利由1995年的15億多台幣，增加到1996年約33億台幣，2000年並達63億元。而且，以往國內的車子大概2、3年才改型一次（汽車傳統的生命週期為四年一大改、兩年一小改），現裕隆已發展到「兩年一大改，一年一小改」（如：全新車型 CEFIRO 開發時間19個月、小改型10—13個月），增加開發速度、縮短開發時間，以更能搶得先機及適切回應顧客需求。近年來，裕隆積極研發新車系，推出不少獨特之新產品或服務，例如：1999年推出馬力與扭力為同級車中最大之商用車勁勇、2001年成為國內第一家開發「國際化研發整合系統」的汽車廠、2002年推出 TOBE 五大承諾而為汽車銷售開啟一嶄新服務等。不論是開發符合顧客需求之新產品，或是縮短開發時間以即時推出新產品等，這些皆與新產品開發有關，從此亦可窺得新產品研發階段之管理制度—目標成本制對裕隆經營績效之貢獻。

6. 兩企業之比較分析與涵義

由國瑞與裕隆之個案中，可知兩企業所採行目標成本制的運作方式雖有不少相同處，但亦存在不同點；本節欲先對兩企業之異同處進行比較（詳表1），並針對相異處探討其與策略之關係，以研討策略是否為形成兩者間差異的可能原因；再據此彙整策略與目標成本制運作方式間的理論性涵義，俾提出有利於建構適合企業所採策略之目標成本制運作方式的建議。

本文認為兩企業所採行目標成本制運作方式之具有差異以及有程度上

差別的部份，很有可能係因策略差異所造成，其所持主要原因有三。一則因為目標成本制被視為策略性成本管理制度之一環（Freeman, 1998; Fisher and Shank, 1999; 加登, 1993 等），其需與企業的策略目標相結合，將其落實於日常管理活動中，才能發揮最大功效；既是策略性成本管理制度，則應如平衡計分卡等策略性管理制度般，其運作方式會與企業所採取的策略之間具有某種密切關連。其次，若依據權變理論，亦支持企業所採取的策略會影響其管理控制制度，而使得採取不同策略之企業間的管理控制制度會有所不同，以往也有許多知名文獻支持策略對管控制度之影響。身為管控制度一環之目標成本制應亦若是，很可能因為受到企業所採取的策略不同而使得不同企業所採取目標成本制之具體實施內容與運作方式有所差異。加登（1993）及神戶大學管理會計研究會（1993）亦支持目標成本制之權變理論，尤其目標成本制具代表性之文獻—加登（1993）並進一步強調策略會影響目標成本制之組織、目標成本之設定、目標成本達成之追蹤等。從以上的兩個原因，可推論出策略極有可能是影響管控制度—目標成本制運作方式不同之一重要因素。第三，經核閱與影響管理制度設計之要因有關之過去文獻，從其中歸納出可能之說明要因，再分析探討透過那些要因（如：環境之不確定性、策略、文化）是否得以說明兩企業目標成本制運作方式的差異。分析結果顯示，最能合理說明兩企業目標成本制運作方式差異的要因為策略。因為兩個案公司同屬於汽車業，故所面臨之產業環境與環境不確定性應無太大差異。而若使用文化不同來解釋，則有部分並無法得到合理解釋¹⁷；相較之，策略則能合理說明兩企業目標成本制運作方式之差異與程度上差別處。基於以上原因，故支持策略很有可能是影響兩個案公司目標成本制實施內容與運作方式之重要因素。

6.1 兩企業目標成本制之比較分析及其與所採策略關係之探討

(1)兩企業針對欲新開發之車種皆有成立跨部門的產品開發專案小組，國瑞稱為「PJ 事務委員會」，裕隆則稱之「新車型小組」；雖然兩企業之策略

¹⁷例如：為何國瑞之跨部門小組領導者由研發部門經理兼任，而裕隆則由具有行銷企劃方面經驗之協理級以上主管（大多為副總級）擔任，在小組領導者的權責方面，為何國瑞的跨部門小組領導者並非重量級產品經理，而裕隆方面則是對新產品開發負有絕對權責之重量級產品經理，在目標成本管理程序方面，裕隆為何不若國瑞之嚴格管控等，這些似皆無法透過文化之不同而予以合理解釋。

表 1 國瑞與裕隆目標成本制度之比較表

	國瑞	裕隆
1.組織管理型態		
(1)成立車種別跨部門組織	針對欲新開發車種成立橫跨各部門之「PJ事務委員會」	針對欲新開發車種成立橫跨各部門之「新車型小組」
(2)小組領導者背景	CE由研發部門經理兼任	商品主管由具有行銷企劃方面經驗之協理級以上主管(大多為副總級)擔任
(3)小組領導者權責	CE現階段控管範圍僅在與設計開發有關之業務方面,無統合跨部門成員意見之權,尚非重量級產品經理,但計畫以後將賦予CE全面統合之權	商品主管負責主導管理新產品構想及新產品的開發、製造至銷售,與成員溝通協調及統合,並對新產品開發負有絕對權責,為重量級產品經理
(4)採取橄欖球式開發方式	採取橄欖球式之開發方式	採取橄欖球式之開發方式
2.目標成本管理程序		
(1)目標成本之訂定	採與商品企劃及中長期利益計畫相結合之扣除法訂出目標成本,並計算估計成本,再以估計成本與目標成本之差額為透過目標成本制活動所需降低的成本目標值	採與商品企劃及中長期利益計畫結合之扣除法訂出目標成本,但主要偏重直接材料部份;並計算估計成本,再以估計成本與目標成本之差額為透過目標成本制活動所需降低的成本目標值
(2)估計成本之決定方式	與豐田一起同期開發之A級採絕對成本估計方式,其餘採差額成本方式	採差額成本估計方式
(3)目標之分配展開	將目標按成本費用科目別分配展開,並進一步將外購零組件部份分解至各零組件,內製部份則按工程別予以細分	按機能別細分,並嘗試進一步分解至block別
(4)評估確認目標有否達成	畫出圖面後進行評估看可否達成目標,是否需重畫或進行設計變更;須待達到目標、或現在離目標達成尚僅一小部分差距但評估進入量產後極有可能會達到目標(配合進行成本低減活動),方得進入量產階段	畫完圖且試作後,彙整檢討有無達成目標;但未必會待評估已達目標方進入量產階段,會先按預訂日程進入量產,待量產階段再降低成本
(5)目標成本制之成果評估	量產三個月後,進行目標成本制成果評估,並設定成本改善目標	量產後第二個月實施目標成本制的成果評估,若未達目標,則進一步進行成本改善及合理化活動以降低成本
3.與供應商關係		
(1)供應商參與之階段	採同步工程作法,在開發設計階段即讓承認圖供應商加入參與,與供應商進行許多頻繁接觸	採同步工程作法,在開發設計階段即讓有能力之少數供應商加入參與,與供應商進行許多頻繁接觸
(2)與供應商協力合作達成目標	將分配到各零組件之目標成本提示給供應商,共同協力降低成本以達目標	將新產品整體概念及對零組件的設計構想與要求提示給供應商,同步進行工程檢討及設計合作
(3)維持長期關係	以共存共榮為前提,與供應商維持長期合作的緊密夥伴關係	與供應商維持長期密切之共同成長與共享利潤模式的關係
(4)設有協力會組織	透過協力會組織經常協助指導協力商,並對供應商進行評鑑	透過協力會組織安排成員至世界大廠觀摩、參觀、聘請顧問專家上課、舉辦國外技術know-how之訓練課程等,以培育協力供應商,並對供應商進行評鑑

目標相對而言有所差異，但成立跨部門小組皆有助於雙方目標之達成。即一方面透過在初期開發設計階段結合各部門專才，相互交換意見及溝通整合，作全方位考量以提早發現並解決問題，俾使新產品開發更具效率；而另一方面，則亦有助於從企劃設計階段就開始創造與凝聚符合顧客需求且具差異化的產品概念與構想，並進一步結合各部門專才以將概念及構想充分具體反映在設計與產品上，以順利地開發製造出符合顧客需求且具差異化之新產品。而且，兩企業亦都採取各階段作業重疊進行之橄欖球式開發方式（同步開發與同步工程），加速資訊分享及部門間互動合作，以縮短前置時間而適時開發製造出符合需求之產品。無論是從有效控制開發時間以提昇營運效率的觀點來看，或是從將差異化產品快速研發上市的觀點來看，可謂橄欖球式開發方式皆能發揮相當大之助益。

(2)雖然兩企業針對跨部門開發專案小組都設有領導者，國瑞的為「CE」，裕隆則是「商品主管」；但兩者之職位背景及權責範圍卻有很大的不同。

國瑞之CE由研發部門經理兼任，其乃因進行VE、VA的過程中，扮演主要決策者角色之CE若技術能力不夠，可能作出不當判斷以致影響產品之功能、品質與成本，進而影響營運效率，相對地，若CE之技術能力足夠，則有助於使新產品開發能夠更有效率地進行，因此由具有足夠技術能力之研發部門經理擔任CE。然而，技術出身之CE常欠缺多方經驗與整合協調能力，對此國瑞乃採取漸進式作法，先讓CE主要負責國內式樣設計之主導及對日協調，而將數個需重視之機能分由數個分科會的中心領導委員來分擔，再從中逐漸培養CE整合管理等各方面能力及擴大其職權¹⁸。尤其其中特別值得注意的是：財務部門扮演著相當重要的角色，與研發部門共同主導及推動目標成本制之運作，俾能定期掌握營運效率狀況及達成目標。

在新產品開發階段，研發部門本就居於重要地位，但為使所開發出之差異化產品能同時符合消費者需求，裕隆之商品主管則由具行銷企劃方面經驗之協理級以上的主管（大多由副總級）擔任。除創造符合消費者的期待與生活樣式等之新產品構想，將其反映在設計與產品上，即重視與消費者需求間連結之外部一貫性外，且應將企業內部緊密連結及整合以確保產品之內部一

¹⁸雖然CE並不具備橫向統合成員間意見衝突之裁決權，但由於要在開發設計階段降低成本需仰賴研發人員的能力甚深，而且屬於日系企業之國瑞向來重視團隊導向，成員間意見衝突的問題亦不嚴重，因此漸進式授權CE之作法對國瑞策略之執行並未造成阻礙。

貫性，因此賦予商品主管極大的權責，主導管理新產品的構想與開發方向，並具有統合小組成員意見之裁決權。

(3)有關目標成本之訂定，兩企業皆採取與商品企劃及中長期利益計畫相結合之扣除法，並估計新產品之成本，兩者之差額即為透過目標成本制活動所須降低之成本目標值。成為各單位之目標者，並不是目標成本總額，而是此須降低之成本目標值；因對各相關人員而言，要達成目標成本 100 萬與要降低成本 15 萬之切實感受是不同的。

但在開發專案小組領導者之降低成本的責任上，裕隆較著重於直接材料部分（主要為材料及模具的目標成本），而國瑞之目標則幾乎涵蓋所有的成本；在估計成本部份，裕隆採差額成本估計方式，但國瑞除了差額成本估計方式外，並採絕對成本估計方式（對與豐田一起同期開發之 A 級的新產品）。國瑞之所以對各成本費用項目同時注重，降低成本的目標幾乎涵蓋所有成本，並導入絕對成本估計方式，係為了提高成本估計之精確度及擴大可控管的項目，以期維持並進一步提昇營運效率優勢。但裕隆所強調的主要重點在於符合顧客需求且具差異化的產品，雖對成本管控亦未忽略，然而極難對各方面都同等兼顧，有時可能因需要增加較為獨特之功能或配備而使成本增加，要求商品主管達成之最優先任務既在於符合顧客需求，因此賦予商品主管之成本目標責任僅先置於所佔成本比例相當大之直接材料成本上。換言之，對成本方面採取重點掌控之方式。

(4)決定目標後，兩企業皆將其進一步分解展開，以使目標達成活動的方向較為明確；然而就細分的程度而言，國瑞按成本費用科目別、外購零組件別（並至各供應商）、工程別詳細細分，而裕隆僅按引擎、外觀、內裝、底盤、電系之五大機能別分解。

可謂國瑞分得較細，俾於掌握與追蹤目標達成活動之實施及達成情況，且較能迅速、有效率地分析出問題所在，藉以加強對目標達成之嚴格控管。

(5)兩企業皆由研發設計部門與採購、製造、財務等相關單位透過 VE 等手法共同推進目標達成，並對成本結構進行掌控與分析，且藉由定期舉行專案團隊會議以控管產品開發進度及目標達成狀況。另外，兩企業皆會於量產後的第二或第三個月對目標成本制進行實際成果評估，以確定目標成本之實際達成狀況及確認責任歸屬。

但兩企業在決定是否得以進入量產階段之判定基準的嚴格度上則有不同。國瑞方面，須待評估已可達到目標、或雖離目標達成尚有極小差距但評

估進入量產後極有可能會達到目標(配合規劃進行特別成本低減活動),方得進入量產階段,並持續設定成本改善目標、進行改善以維持成本競爭力,從此亦可看出對成本目標達成之嚴格掌控與重視。而裕隆則未必會待評估已達目標方進入量產階段,因為獨特新產品之開發具有較高的不確定性,有時不能完全受限於成本目標是否達成,再加上將符合需求且具差異化特色之新產品如期上市以搶得先機,對裕隆而言非常重要,也為其競爭力所在,故仍會先按預訂日程進入量產,待量產階段再透過成本改善及合理化活動降低成本。

(6)兩企業自產品開發設計階段就與重要專業供應商進行頻繁接觸,使其在新產品開發設計階段就加入參與。且重視與供應商關係的建立及維持,與供應商維持長期緊密之夥伴關係;並透過協力會組織的活動,建立與供應商的長期信賴關係及給予協助,以強化彼此關係及持續提昇協力供應商之能力。但為使供應商能隨時保有競爭意識以持續追求改善與進步,兩企業每年皆會對供應商進行評鑑,評鑑結果則會影響其採購政策。

對國瑞而言,製造成本中相當大的部份來自於外購零組件,而且在該零組件方面供應商亦較專業,因此自開發設計階段便讓專業供應商加入參與,而且僅一味地要求供應商降低成本,不如雙方長期合作共同提昇競爭力,方能產生乘數效果而有效地提昇營運效率,故國瑞透過協力會組織等活動,與供應商維持長期合作的緊密夥伴關係及持續提昇彼此之競爭力。而具差異化之產品概念及構想,需透過零組件具體實現,故裕隆亦自開發設計階段就與重要專業供應商進行接觸,以借重其長才而同步設計出符合產品構想與特色之零組件,並透過協力會組織的活動,強化彼此關係及持續提昇協力供應商之能力。

然而,國瑞因特別重視提昇營運效率及成本競爭力,故會將分配到各零組件之目標成本(即目標採購價格)明確提示給供應商,廣泛募集改善提案及探討達成目標之方法,與供應商協力降低成本以達目標;換言之,即將目標達成之責任一部分由供應商承擔。裕隆方面則因為獨特新產品之開發具有較高不確定性,因此未將目標分解展開至零組件別,而給予採購人員一些彈性空間。

如上所述,同樣導入目標成本制之國瑞與裕隆在具體實施內容及運作方式上有許多相似處,例如:成立新產品開發專案跨部門小組、進行同步開發與同步工程、採取扣除法訂定目標成本、並計算估計成本及所須降低之成本

目標值、將目標分解展開、由各相關單位透過 VE 等手法共同推進目標達成、定期舉行專案團隊會議以溝通與監督開發進度及目標達成狀況、量產後對目標成本制實際成果進行評估、自產品開發設計階段就與重要專業供應商進行頻繁接觸、重視並透過協力會組織建立與供應商的長期夥伴關係、對供應商進行評鑑等。但亦存有不同點，如：跨部門小組領導者之職位背景及權責範圍、小組領導者所負成本責任之內容、所採取之估計成本方式、目標分解展開之細分程度、決定是否進入量產階段之判定基準的嚴格度、是否將目標分至供應商而與供應商協力合作以達目標。同屬汽車業之國瑞與裕隆，所面臨的產業環境與競爭環境並無太大不同，技術方面也不致於有太大顯著的差異，但其所採目標成本制的具體運作方式上卻存有不同處。為何兩企業採取了不同的運作方式，且其內容為何分別為此，可透過策略之不同及策略之內容來說明。另外，值得注意的是：目標成本制之具體內容及運作方式與其所採策略的方向是一致的，而有助於公司策略之具體實施。

6.2 個案對建構適合國內企業採行之目標成本制的理論性意涵及啟示

目標成本制有助於企業策略之實施，故應配合策略設計目標成本制之具體內容與運作方式。隨著所採策略不同，目標成本制具體實施內容與運作方式亦會有所差異；但亦有無論所採策略為何，皆須重視及採行之相同部份。

6.2.1 組織管理型態

應針對欲新開發之產品成立跨部門小組，結合各部門專才，作全方位考量以提早發現並解決問題，並採取橄欖球式開發方式（同步開發與同步工程），加速部門間互動合作及縮短前置時間。跨部門小組領導者應由具備何種經歷背景之人員擔任，則視企業所採策略而定。對重視提早推出符合消費者需求之獨特新產品之企業而言，應由瞭解市場之具行銷業務方面經驗的人員擔任；而強調營運卓越之企業則應由具有足夠技術能力之技術人員（如研發設計人員）擔任，以作出技術上適切之衡量判斷而有效地提昇營運效率。並應賦予跨部門小組領導者較大權責（重量級產品經理），使其擁有統合成員間意見衝突之裁決權，以維持新產品整體概念之一貫性（圖 6）。若屬具團體導向文化之公司，可採如國瑞之漸進式作法，逐漸培養小組領導者整合能力及擴大其職權；然而對個人導向文化之公司而言，因個人本位主義較重，成員

間可能較難有效率且有效果地整合，不一定適合採取漸進式作法，或許應即時賦予小組領導者重量級之職權；此部份有待後續進一步驗證。

6.2.2 目標成本管理程序

相較於傳統成本管理制度而言，目標成本制的理論基礎強調市場導向觀念，決定出符合顧客需求且同時考量所需利益之目標成本以在開發設計階段進行管理。因此在目標成本之訂定上，應採取與商品企劃及中長期利益計畫相結合且符合市場導向之扣除法，並估計新產品之成本，以決定透過目標成本制活動所須降低之成本目標值。並將目標分解展開以使各單位需負責達成的目標及責任明確，再由各相關單位透過各種方法共同推進目標達成，藉由

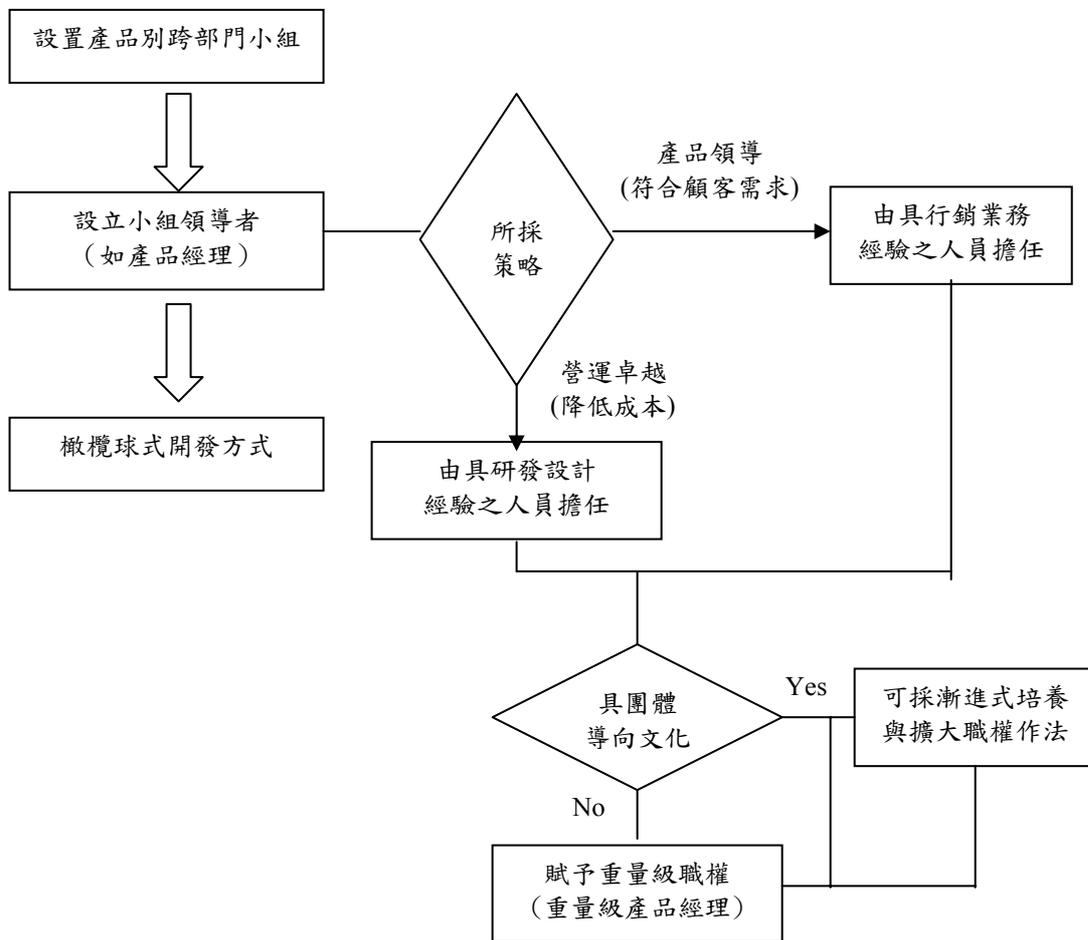


圖 6 目標成本制運作模式—組織管理型態

定期舉行跨小組團隊會議以控管產品開發進度及目標達成狀況，且於量產後的第二或第三個月進行實際成果評估，以確定目標成本之實際達成狀況及確認責任歸屬。

但對採取營運卓越策略而特別強調提昇營運效率之企業而言，以下幾點可能值得特別注意。目標成本之內容不應僅偏重於某一成本費用項目，應同時考量且儘可能涵蓋所有成本；估計成本方面除了簡便有效率之差額成本估計方式外，在可能範圍內可斟酌採用絕對成本估計方式；並為提高成本估計的精確度及擴大可控管項目，應將目標分解展開的較細，以使目標達成活動

強調營運卓越之企業

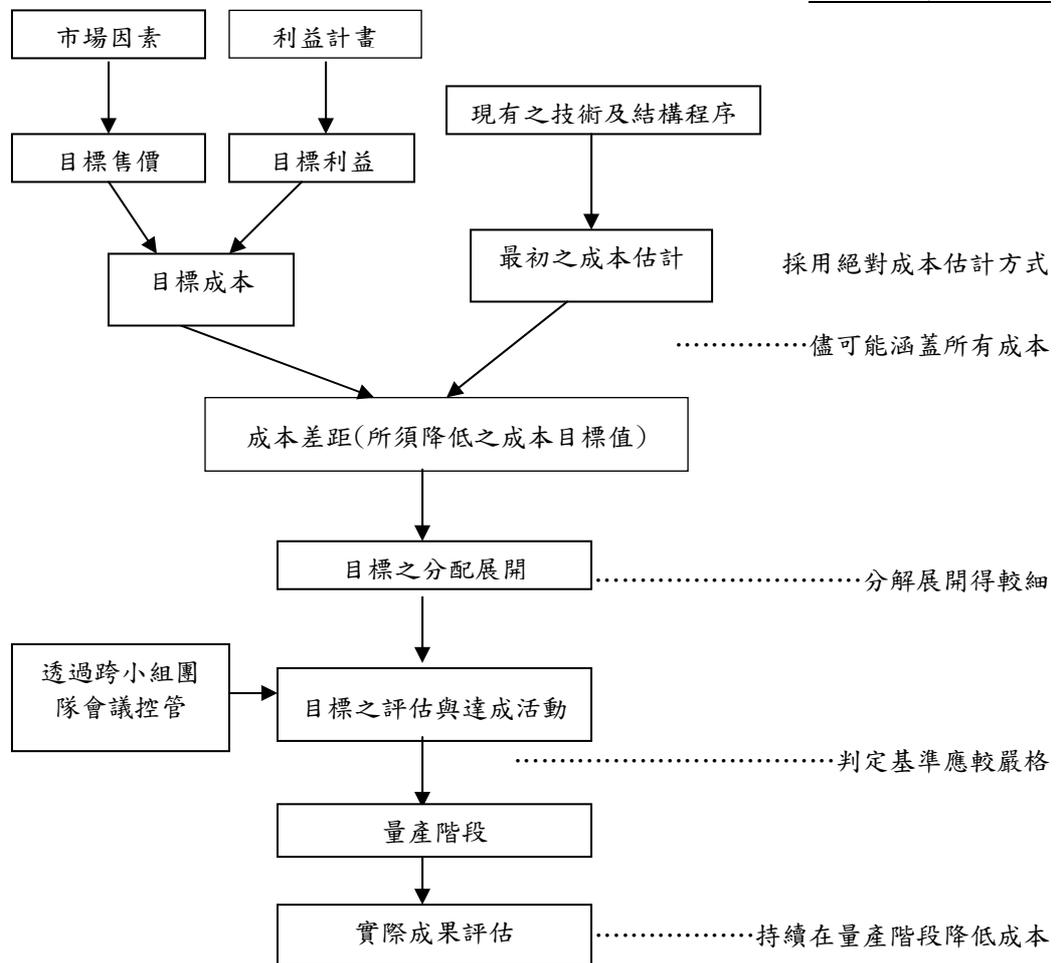


圖 7 目標成本制運作模式－目標成本管理程序

的方向更明確與提昇目標達成度；決定是否進入量產階段之判定基準應較嚴格與謹慎，須待評估已可達到目標、或雖離目標達成尚有極小差距但評估進入量產後極有可能會達到目標，方得進入量產階段，並設定成本改善目標，以在量產階段持續降低成本（圖 7）。

6.2.3 與供應商關係

對組裝業或外購零組件成本佔總成本重大比例的企業而言，為能以低成本購得具有一定品質及功能之零組件，與供應商的關係應保持密切，尤其為借重供應商在該零組件領域中之專業能力，應自產品開發設計階段就與重要專業供應商進行頻繁接觸，使其在新產品開發設計階段就加入參與，以同步進行工程檢討及設計工作。並為了維持長期合作及持續提昇彼此的競爭力，可透過協力會組織與各種活動以維持與供應商的長期夥伴關係及促進學習成長；另外，亦須對供應商進行評鑑，以使供應商隨時保有競爭意識而持續追求改善與進步。

對於採取營運卓越策略而特別強調提昇營運效率之企業而言，若僅靠多數廠商比價之方式以不斷降低成本，恐影響產品的品質與功能；因此亦有必要選定具有技術等競爭力之重要供應商，透過協力會組織等與其維持長期合作之關係。並應重視將目標成本進一步分配到供應商、將零組件之目標成本明確提示給供應商的方式，即將目標達成之責任一部分由供應商承擔。然而僅一味地要求供應商降低成本，不如雙方共同提昇競爭力，方能產生乘數效果而創造長遠較大利潤；故除了給與供應商成本目標壓力的同時，並應透過廣泛募集改善提案等各種活動，與供應商協力降低成本、達成目標，以同時提昇雙方的成本競爭力。

7. 結論及建議

本研究以國內實施目標成本制且同屬汽車業之國瑞與裕隆為對象，探討企業所採策略與目標成本制具體運作方式間之關係，茲將所獲得之結論與建議彙總如下：

(1) 不論是國瑞或裕隆，皆為提昇其企業競爭力而導入新的管理制度—目標成本制，配合修正組織管理型態及與供應商關係，並建構目標成本管理程序，從這點可歸納出重視源流管理之目標成本制有助於競爭力提昇。

(2)透過本研究中對國瑞與裕隆的研究結果，支持策略與目標成本制度運作方式間具有圖 8 之關係。一個好的策略，需有一套適切之管理制度助其具體實現。目標成本制可輔助策略之具體實現，具有幫助策略實行之功能；此亦意含：應配合企業所採策略來設計或選擇制度的運作方式（包含組織管理型態、目標成本管理程序以及與供應商關係等各方面），使其與策略的方向一致以助策略之實行與達成。而且，要達成產品領導，須從企劃設計階段就開始凝聚差異化的構想與進行研發動作；進入製造階段前，產品成本的大部份大抵已定，而設計開發程序也會影響實際製造工程的績效，因此無論採產品領導策略或採營運卓越策略，目標成本制對策略之實現皆有其重要性。

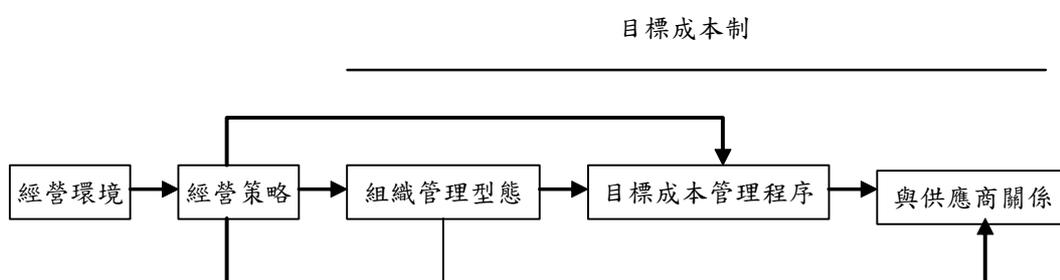


圖 8 策略與目標成本制之關係

(3)策略會影響目標成本制之具體運作方式，故當企業所採策略不同，具有幫助策略實行功能之目標成本制的具體實施內容與運作方式亦會有所差異。因此當企業設計目標成本制度時應配合考量其策略，如此不僅能將策略落實於日常管理活動中而幫助策略之具體實現，亦可避免因與策略不符而影響制度之順利實施。

(4)兩企業有皆重視且所採內容共通之相同點，其可能意含：無論所採策略為何，實施目標成本制時有皆須重視或注意之處。例如：成立新產品開發專案跨部門小組、進行同步開發與同步工程、採取扣除法訂定目標成本、並計算估計成本以求出所須降低之成本目標值、將目標值進一步分解展開、由各相關單位透過 VE 等手法共同推進目標達成、定期舉行專案團隊會議以溝通與監督產品開發進度及目標達成狀況、量產後對目標成本制實際成果進行評估、自產品開發設計階段就與重要專業供應商進行頻繁接觸、重視並透過協力會組織建立與供應商的長期夥伴關係、對供應商進行評鑑等。施行一

制度時所面臨的影響因素眾多，但在資源有限下，企業唯有將投入的資源聚焦於重要項目上，方能使資源有效運用而發揮最大功效；除了強調與策略配合外，對於無論所採策略為何而皆須具備之共通處亦應加以重視。

由於國內實施目標成本制之企業尚少，本研究僅以同為汽車業且實施頗具成效之知名兩企業為對象，因此研究結果不一定得以完全適用於其他產業或企業。不同產業或採取不同策略之企業，其所導入之目標成本制與策略間是否具有本研究所顯示之關係？其目標成本制之具體運作方式與本研究的結果是否有所不同、又有何異同？這些都是值得將來進一步深入探討之課題，以修正與補強本研究所獲得之結果，而使適合國內企業採用之目標成本制權變理論模型較具通用性且較趨完整。

參考文獻

- 李俊忠 (1999), 「裕隆的差異化研發策略」, 1999 產業科技研究發展管理研討會案例暨論文集 (1), 153-165 頁。
- 林建煌、司徒達賢、黃俊英 (1990), 「策略型態、策略態勢、組織作為與績效關係之研究：策略組織觀點」, 管理評論, 第九卷第一期, 29-52 頁。
- 楊清溪、廖益興 (1999), 「目標成本制度實施問題與改革方法之實證研究—以國瑞汽車公司為例」, 管理會計, 第五十期, 16-35 頁。
- Albright, T.(1998), "The Use of Target Costing in Developing the Mercedes-Benz M-Class," *International Journal of Strategic Cost Management*, Autumn, 13-23.
- Asanuma, B.(1985a), "The Organization of Parts Purchases in the Japanese Automobile Industry," *Japanese Economic Studies*, Summer, 32-53.
- Asanuma, B.(1985b), "The Conceptual Framework for Parts Supply in the Japanese Automobile Industry," *Japanese Economic Studies*, Summer, 54-78.
- Bomona, T. V.(1985), "Case Research in Marketing: Opportunities, Problems and a Process," *Journal of Marketing Research*, 22(2), 199-208.
- Bruns, W. J. Jr. and Kaplan, R. S.(1987), "Introduction: Field Studies in Management Accounting," in Bruns, W. J. Jr. and Kaplan, R. S.(ed.), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Boston, MA:

Harvard Business School Press, 1-14.

Clark, K. B. and Fujimoto, T.(1990), “The Power of Product Integrity,” *Harvard Business Review*, 68(6), 107-118.

Clark, K. B. and Fujimoto, T.(1991), *Product Development Performance*, Boston, MA: Harvard Business School Press.

Cooper, R.(1994), “Isuzu Motors, Ltd.: Cost Creation Program,” *Harvard Business School*, Case 9-195-054, 1-15.

Cooper, R. (1995), *When Lean Enterprises Collide: Competing through Confrontation*, Harvard Business School Press.

Cooper, R.(1997), “Sony Corporation: The Walkman Line,” *Harvard Business School*, Case 9-195-076, 1-9.

Cooper, R. and Chew, W. B.(1996), “Control Tomorrow’s Costs Through Today’s Designs,” *Harvard Business Review*, 74(1), 88-97.

Cooper, R. and Slagmulder, R.(2002), “Target Costing for New-Product Development: Component-level Target Costing,” *Journal of Cost Management*, 16(5), 36-43.

Dutton, J. J. and Ferguson, M.(1996), “Target Costing at Texas Instruments,” *Journal of Cost Management*, 10(3), 33-38.

Eccles, R. G.(1983), “Control with Fairness Transfer Pricing,” *Harvard Business Review*, 61(6), 149-161.

Eccles, R. G. (1986), *The Transfer Pricing Problem - A Theory for Practice*, Lexington Books.

Ellram, L. M.(2000), “Purchasing and Supply Management’s Participation in the Target Costing Process,” *The Journal of Supply Chain Management*, 36(2), 39-51.

Fisher, J.(1995), “Implementing Target Costing,” *Journal of Cost Management*, 9(2), 50-59.

Fisher, J. and Shank, J. K.(1999), “Case Study: Target Costing as a Strategic Tool,” *Sloan Management Review*, 41(1), 73-82.

Freeman, T.(1998), “Transforming Cost Management into a Strategic Weapon,” *Journal of Cost Management*, 12(6), 13-26.

Gordon L. A. and Narayanan, V. K.(1984), “Management Accounting Systems,

- Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation,” *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 33-47.
- Govindarajan, V. and Gupta, A. K.(1985), “Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance,” *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 51-66.
- Hiramoto, T.(1988), “Another Hidden Edge - Japanese Management Accounting,” *Harvard Business Review*, 66(4), 22-26.
- Hiramoto, T. (1991), “Restoring the Relevance of Management Accounting,” *Journal of Management Accounting Research*, 3(Fall), 1-15.
- Hope, J. and Hope, T.(1997), *Competing in the Third Wave: The Ten Key Management Issues of the Information Age*, Harvard Business School Press.
- Horngrén, C. T., Foster, G., and Datar, S. M.(1997), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 9th ed., Prentice-Hall International, Inc.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P.(1996), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P.(2001), *The Strategy - Focused Organization*, Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P.(2004), *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press.
- Khandwalla, P. N.(1972), “The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls,” *Journal of Accounting Research*, 10(2), 275-285.
- Merchant, K. A.(1981), “The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance,” *The Accounting Review*, 56(4), 813-829.
- Miles, R. and Snow, C.(1978), *Organizational Strategy, Structure, and Process*, New York: McGraw-Hill.
- Nonaka, I. and Takeuchi, H.(1995), “A Theory of Organizational Knowledge Creation,” *International Journal of Technology Management*, 11(7), 833-835.
- Otley, D. T.(1980), “The Contingency Theory of Management Accounting:

- Achievement and Prognosis,” *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Porter, M. E.(1980), *Competitive Strategy*, New York: Free Press.
- Porter, M. E.(1985), *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, New York: The Free Press.
- Salter, M. S.(1973), “Tailor Incentive Compensation to Strategy,” *Harvard Business Review*, 51(2), 94-102.
- Schmelze, G, Geier, R., and Buttross, T. E.(1996), “Target Costing at ITT Automotive,” *Management Accounting*, 78(December), 26-30.
- Shields, M. D. and Young, S. M.(1991), “Managing Product Life Cycle Costs: An Organizational Model,” *Journal of Cost Management*, 5(3), 39-52.
- Simons, R.(1987), “Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis,” *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357-374.
- Simons, R.(1990), “The Role of Management Control System in Creating Competitive Advantage: New Perspectives,” *Accounting, Organizations and Society*, 15(1/2), 127-143.
- Slater, S. F., Olson, E. M., and Reddy, V. K.(1997), “Strategy-based Performance Measurement,” *Business Horizons*, 40(4), 37-44.
- Takeuchi, H. and Nonaka, I.(1986), “The New Product Development Game,” *Harvard Business Review*, 64(1), 137-146.
- The CAM-I Target Cost Core Group(1997), *Target Costing–The Next Frontier in Strategic Cost Management*, Chicago: Irwin Publications Inc.
- Treacy, M. and Wiersema, F.(1995), *The Discipline of Market Leaders: Choose Your Customers, Narrow Your Focus, Dominate Your Market*, MA: Addison-Wesley.
- Vancil, R. F.(1979), *Decentralization: Managerial Ambiguity by Design*, Dow Jones- Irwin, Homewood, Illinois.
- Yin, R. K.(1989), *Case Study Research - Design and Methods*, 2nd ed., Newbury Parks, California: Sage Publications Inc.
- 加護野忠男、野中郁次郎、神原清則、奥村昭博（1983），*日米企業の経営比較-戦略的環境適応之理論*，日本經濟新聞社。

- 加登豊(1990),「原価企画と管理会計—松下電工(株) A工場の取り組み—」, 国民経済雑誌, 第162巻第2号, 15-35頁。
- 加登豊(1993), 原価企画—戦略的コスト・マネジメント, 日本経済新聞社。
- 加藤実(1990),「日産自動車」, 企業会計, 第42巻第10号, 61-65頁。
- 管康人(1991),「事務機事業における原価企画活動(キャノン)」, *I E レビュー*, 第32巻第2号, 29-34頁。
- 木村勝利(1992)「商品を軸とした原価企画活動」, *J I C P A* ジャーナル, 第440号, 61-65頁。
- 神戸大学管理会計研究会(1992),「原価企画の実態調査(1) — (3)」, 企業会計, 第44巻第5号, 86-91頁, 第44巻第6号, 74-79頁, 第44巻第7号, 84-89頁。
- 神戸大学管理会計研究会(1993),「原価企画のコンティンジェンシー理論(1) — (3)」, 企業会計, 第45巻第4号, 75-81頁, 第45巻第5号, 113-119頁, 第45巻第6号, 77-84頁。
- 小林啓孝(1991),「第3章 東芝の管理会計制度」, 田中隆雄編著, フィールド・スタディ 現代の管理会計システム, 中央経済社, 85-104頁。
- 田中隆雄(1990),「自動車メーカーにおける新製品開発と目標原価—トヨタの原価企画」, 企業会計, 第42巻第10号, 14-23頁。
- 田中隆雄(1991),「第1章 トヨタの原価企画とカイゼン予算」田中隆雄編著, フィールド・スタディ 現代の管理会計システム, 中央経済社, 29-58頁。
- 田中隆雄(1994),「原価企画の基本モデル—トヨタの原価企画を参考に—」, 会計, 第145巻第6号, 1-19頁。
- 田中隆雄・小林啓孝編著(1995), 原価企画戦略—競争優位に立つ原価管理, 中央経済社。
- 日本会計研究学会(1996), 原価企画研究の課題, 森山書店。
- 野中郁次郎(1990), 知識創造の経営: 日本企業のエピステモロジー, 日本経済新聞社。
- 廣本敏郎(1986),「わが国製造企業の管理会計—1つの覚書—」, *ビジネスレビュー*, 第33巻第4号, 64-77頁。
- 本橋正美(1991),「第2章 日産自動車の利益管理と原価企画」田中隆雄編著, フィールド・スタディ 現代の管理会計システム, 中央経済社,

59-83 頁。

門田安弘 (1991a), *自動車企業のコスト・マネジメント—原価企画・原価改善・原価計算—*, 同文館。

門田安弘 (1991b), *トヨタの経営システム*, 日本能率協会マネジメントセンター。

門田安弘 (1994), *価格競争力をつける原価企画と原価改善の技法*, 東洋経済新報社。