

ANALISI DELLA CATENA DEL VALORE E GESTIONE STRATEGICA DEI COSTI: IL CASO ACME AXLES INC.¹

Joseph G. Donelan e Edward A. Kaplan²

L'analisi della catena del valore è un strumento che le aziende possono utilizzare per conseguire il vantaggio competitivo. Se sviluppata a livello di settore, tale analisi aiuta le aziende a valutare la propria posizione strategica lungo la filiera. La valutazione della propria catena del valore aiuta, inoltre, la stessa azienda a trarre vantaggio dalle attività strategiche che la compongono. Quest'articolo, attraverso lo studio del caso Acme Axles Inc., fornisce esempi di analisi sia della catena del valore interna ad un'azienda sia di quella del settore, nonché le metodologie per la loro valutazione.

CATENA DEL VALORE E STRATEGIA

Per sopravvivere nel mondo degli affari odierno, caratterizzato da un'estrema competitività, un'azienda deve raggiungere un vantaggio competitivo anche solo temporaneo. La leadership dei prezzi e la differenziazione sono due strategie chiave per il raggiungimento di tale vantaggio. Un'azienda leader dei prezzi mantiene i prezzi notevolmente più bassi dei concorrenti. Un'azienda che punta sulla differenziazione crea una posizione unica nel mercato attraverso la funzionalità del prodotto, l'assistenza o la qualità.

Le due strategie richiedono un diverso approccio nella gestione. Una strategia di prezzi bassi, ad esempio, pone l'accento sul mantenimento della struttura dei costi notevolmente più bassa di quella dei concorrenti: risultato raggiungibile limitando l'offerta del prodotto, riducendone la complessità o limitando l'assistenza ai clienti. Anche una strategia di differenziazione richiede continui sforzi di controllo dei costi, ma l'accento strategico nella gestione viene posto sulla differenziazione del prodotto: risultato raggiungibile attraverso l'offerta di maggiori caratteristiche del prodotto, più linee del medesimo o una maggiore assistenza ai clienti. Qualsiasi delle due strategie venga seguita, l'analisi della catena del valore aiuta l'azienda a concentrarsi sul piano strategico prescelto ed in tal modo a raggiungere il vantaggio competitivo.

Sono due le componenti dell'analisi della catena del valore: la catena del valore di un settore e la catena del valore interna alla singola azienda. La catena del valore del settore è composta da tutte le attività che producono valore all'interno dello stesso, a cominciare dall'estrazione delle materie prime di base per finire alla consegna del prodotto al consumatore finale. La catena del valore interna ad un'azienda è composta da tutte le attività che producono valore all'interno di quella singola azienda. La tabella 1 descrive la catena del valore del settore della produzione di assi motore e quella di una singola azienda che vi opera.

LA CATENA DEL VALORE DI UN'AZIENDA

La catena del valore di un'azienda è costituita da tutte le diverse attività fisiche e tecnologiche, svolte all'interno, che aggiungono valore al prodotto. La chiave per analizzare la catena del valore aziendale è l'individuazione delle attività che creano un vantaggio competitivo e la successiva gestione di tali attività meglio di quanto facciano i concorrenti. L'analisi della catena del valore viene compiuta seguendo quattro fasi:ⁱ

¹ *Journal of Cost Management*, Marzo-Aprile 1998. Traduzione di Annamaria VINCI, Consulente di O.T.M.S. Laboratorio di Management.

² Joseph G. DONELAN è professore associato di Contabilità presso la Northern Colorado University in Greeley (Colorado). Edward A. KAPLAN è dirigente della Ernst & Young a Cleveland (Ohio), con specializzazione in Consulenza per il Miglioramento delle Performance Aziendali.

1. Identificazione delle attività della catena del valore;
2. Determinazione delle attività da considerare strategiche;
3. Individuazione dei costi delle attività;
4. Utilizzo delle informazioni sui costi delle attività per gestire le attività strategiche della catena del valore meglio dei concorrenti.

Identificazione delle attività della catena del valore

Per identificare le attività della sua catena del valore, l'azienda deve:

1. Individuare le diverse attività
2. Suddividere le attività in strutturali, procedurali e operative
3. Concentrarsi sulle attività strutturali e procedurali.

In primo luogo, l'azienda deve individuare le singole attività che creano valore in modi fondamentalmente diversi. Tali attività avranno probabilmente costi differenti, diverse determinanti dei costi (*cost driver*), investimenti distinti e diverso personale coinvolto. Si confrontino, ad esempio, le attività di progettazione del prodotto con le attività pubblicitarie: hanno costi diversi, diversi cost driver, investimenti specifici, personale dedicato ed ognuna di esse crea valore in modo diverso.

In secondo luogo, nell'identificare le attività della catena del valore, l'azienda deve compiere un ampio studio delle proprie attività. Così facendo essa identifica e separa tre categorie di attività: strutturali, procedurali e operative. Lo schema allegato alla fine di quest'articolo fornisce alcuni esempi di queste tre categorie, incluse i rispettivi possibili cost driver.

Le attività strutturali, quali il numero e l'ubicazione degli impianti di produzione, determinano la natura economica di base dell'azienda. Le attività procedurali, quali la gestione della qualità totale, riguardano tutti gli aspetti dell'attività produttiva di un'azienda e riflettono la capacità dell'organizzazione di portare a compimento i processi in maniera efficiente ed efficace. Le attività operative, come ad esempio l'assemblaggio del prodotto, sono le attività aziendali quotidiane.

Infine, l'azienda deve concentrarsi sulle attività strutturali e procedurali. La maggior parte degli sforzi della gestione dei costi di tipo tradizionale si concentrano su attività operative che hanno costi determinati per unità o per lotto. Tali tentativi tradizionali di controllo del costo sono relativamente semplici da implementare ma possono rivelarsi limitativi, poiché mirano a controllare i costi operativi di breve periodo. Quando la competitività è alta, il controllo del costo operativo a breve termine è necessario ma potrebbe rivelarsi insufficiente. E' importante identificare le determinanti dei costi procedurali ed organizzativi e quindi concentrare l'attenzione della gestione su di essi poiché proprio questi, spesso, rappresentano le determinanti strategiche a lungo termine dei costi aziendali. Con tutta probabilità sono queste attività la fonte del vantaggio competitivo dell'azienda.

Individuazione delle attività strategiche

Per determinare quali delle attività della catena del valore siano strategiche si parte dall'identificazione delle caratteristiche del prodotto a cui i clienti attuali danno valore. Vanno anche considerate le caratteristiche del prodotto che l'azienda può sfruttare al meglio per creare valore per i clienti futuri. Tali caratteristiche includono la qualità, l'assistenza, le peculiarità del prodotto e tutte le specificità tangibili o intangibili del prodotto o dell'azienda.

Dopo l'identificazione delle caratteristiche distinte del prodotto si accerta quali attività specifiche dell'azienda siano responsabili della creazione di quelle caratteristiche. Sono queste le attività più importanti della catena del valore, in altre parole le attività *strategiche* che forniscono il vantaggio competitivo. Un grande magazzino, ad esempio, può considerare i prezzi e l'assortimento come determinanti del suo vantaggio competitivo. Di conseguenza la Direzione

individua nell'approvvigionamento e nella gestione delle scorte le attività strategiche nella catena del valore.

Una volta identificate le attività strategiche, l'azienda deve individuare le rimanenti attività non strategiche, importanti nella catena del valore ma non fonte di vantaggio competitivo. Si consideri, ad esempio, una compagnia aerea a basso costo come la Frontier Airlines. La Frontier offre il servizio di bordo alla clientela; tuttavia tale servizio non è fonte di vantaggio competitivo e pertanto è un'attività non strategica nella catena del valore. La tabella 2ⁱⁱ fornisce una comparazione delle attività strategiche e non strategiche tra aziende in vari settori.

Calcolo dei costi delle attività

Il sistema di contabilità analitica deve attribuire i costi alle singole attività nella catena del valore. La Super Value Inc., ad esempio, ha riscontrato che un'attenta gestione della logistica del magazzino può fornire un vantaggio competitivo nel settore della grande distribuzione dei prodotti ortofrutticoli. Così la Super Value ha creato un sistema di contabilità analitica basato sulle attività (*Activity-Based Accounting - ABA*), che rileva i costi associati sia al controllo delle scorte che alle attività di movimentazione del prodotto. La Super Value ha anche definito degli indicatori di performance di tipo economico-finanziario e non, concentrati su queste due attività. Il risultato è stato la capacità della Super Value di gestire queste attività meglio dei suoi concorrenti e ora l'azienda domina il settore.

Il calcolo dei costi delle attività strutturali e procedurali rappresenta una sfida. *La gestione della complessità del prodotto*, ad esempio, è un'attività procedurale nella catena del valore che può scavalcare le barriere funzionali della ricerca e sviluppo, della produzione, dell'approvvigionamento e del marketing. Gli addetti alla contabilità analitica devono essere creativi nel realizzare sistemi per la raccolta e aggregazione dei dati e che evidenzino i collegamenti tra le aree funzionali.

Miglioramento della gestione delle attività nella catena del valore

Quando le aziende gestiscono la catena del valore meglio dei concorrenti dello stesso comparto industriale ottengono un vantaggio competitivo. La gestione della catena del valore comporta la riduzione del costo complessivo aziendale e l'aumento del vantaggio competitivo, che non significa necessariamente la riduzione dei costi di tutte le attività. I costi di un'attività possono essere ridotti solo se non influenzano negativamente il vantaggio strategico.

Un indiscriminato taglio delle spese, ad esempio, può risultare in una riduzione dei costi a breve termine ma potrebbe essere una disastrosa strategia a lungo termine. La riduzione delle spese nella progettazione del prodotto potrebbe ridurre la qualità del prodotto stesso, aumentare i costi di produzione generali e ritardare l'introduzione di nuovi prodotti. Pertanto, l'analisi della catena del valore interna rende evidente che le attività sono interdipendenti e nessuna di esse dovrebbe essere gestita indipendentemente senza considerare l'impatto sulle altre. Quest'affermazione è dimostrato nello studio del seguente caso.

Un caso aziendale: Acme Axles Inc.

Acme Axles Inc. (un nome fittizio) produce assi motore, ruote, parti collegati ai rimorchi, trattori, generatori, saldatori e altri macchinari basati su sistema ad assi e personalizzati su richiesta dei clienti. Acme si differenzia dai concorrenti perché offre consegne veloci e puntuali di assi motore e prodotti personalizzati e di alta qualità.

Il profilo della catena del valore di Acme e quello del settore dell'asse motore sono presentati nella tabella 1. La tabella 3 estende l'analisi effettuando una comparazione tra i costi della catena del valore interni alla Acme e la media del settore (le cifre non sono reali). Anche i dati della catena del valore dei concorrenti possono essere utilizzati al posto delle medie del settore e in alcuni casi sarebbero più appropriati. Tuttavia le informazioni sulla struttura dei costi dei

concorrenti sono difficili da ottenere e, quindi, in questa sede si sono utilizzate le medie del settore.

Dal controllo dei costi alla gestione strategica dei costi

Sebbene il basso costo non sia il vantaggio competitivo di Acme, l'azienda deve mantenere un prezzo ragionevole, controllare i costi e allo stesso tempo garantire la differenziazione del suo prodotto. Acme può utilizzare strumenti di riduzione dei costi come la gestione della qualità totale e la gestione basata sulle attività e sui processi interfunzionali (*Activity-Based Management - ABM*).

L'analisi della catena del valore, invece, fornisce un quadro per mettere a fuoco il controllo dei costi al fine di sfruttare al meglio il vantaggio strategico dell'azienda. Tagli alla spesa indiscriminati, ad esempio, possono dare una riduzione dei costi a breve termine ma possono essere una strategia a lungo termine disastrosa per Acme Axles. I tagli indiscriminati ignorano i complessi collegamenti tra la progettazione degli assi motore e i costi di produzione. Inoltre, la riduzione della spesa su un'attività strategica quale la progettazione degli assi motore potrebbe danneggiare la qualità del prodotto e la puntualità delle consegne che rappresentano il vantaggio di Acme. Acme potrebbe invece voler aumentare gli investimenti nel processo di progettazione del prodotto poiché miglioramenti nella progettazione possono ridurre i costi e i tempi di produzione e migliorare il servizio di consegna.

Le attività non strategiche, quali la pubblicità e le funzioni amministrative, sono candidate alla riduzione dei costi o all'outsourcing. Acme Axles, per esempio, potrebbe valutare una partnership di marketing con aziende non concorrenti. L'azienda potrebbe anche considerare l'outsourcing di alcune delle sue attività amministrative (la gestione delle paghe e degli stipendi, la gestione delle fatture dei fornitori) per permettere alla Direzione di Acme di concentrarsi sulle sue attività strategiche (progettazione, qualità, puntualità delle consegne).

I risultati a cui Acme dovrebbe tendere sono indicati nella tabella 3. La progettazione, la movimentazione dei materiali e i costi di produzione sono più alti di quelli della media del settore, il che è accettabile in considerazione della posizione strategica di Acme. I costi di pubblicità, vendita, assistenza e amministrazione sono bassi quale risultato della riduzione dei costi e degli sforzi di esternalizzazione di queste attività non strategiche.

Lo schema della catena del valore illustrato nella tabella 3 può avere importanti vantaggi anche nella gestione del personale: se condiviso con i dirigenti di linea e di staff, dà un chiaro quadro dei costi di produzione, inclusa la porzione di costo attribuibile al singolo manager. Come mostrato nella tabella 3, Acme Axles identifica per ciascun segmento della catena il nome del manager responsabile, rappresentandolo con una "etichetta nominativa". Queste "piastrine identificative" aiutano ad evidenziare in maniera visiva la porzione di costo del prodotto controllata da ogni singolo manager.

LA CATENA DEL VALORE DEL SETTORE

La catena del valore del settore ha inizio dal produttore delle materie prime e termina con la consegna del prodotto finito al cliente. La chiave per analizzare questa catena del valore sta nel comprendere e trarre vantaggio dalla forza relativa dell'azienda all'interno del settore.

La tabella 1 descrive la catena del valore del settore di assi motore che si caratterizza per la produzione di sistemi ad asse usati in veicoli per la movimentazione terrestre quali rimorchi e golf cart. L'estrazione delle risorse naturali (estrazione di minerali e piantagioni di gomma), la produzione di materie prime (acciaierie, fonderie, produttori di pneumatici), e la produzione di parti industriali sono gli anelli a monte nella catena del valore. Quelli a valle includono la produzione di veicoli per la movimentazione terrestre per usi militari e civili. Questi produttori a valle utilizzano i sistemi ad asse quali componenti di macchine come rimorchi, carrelli per i bagagli aeroportuali, golf cart e trattori. Ogni anello nella catena del valore del settore rappresenta un segmento indipendente ed economicamente vitale della filiera. Per determinare

cosa costituisca un anello a se nella catena del valore del settore ci si ponga le seguenti domande:

1. Esiste un mercato di sbocco per questo segmento della filiera o è possibile determinare un prezzo di mercato oggettivo?
2. Esistono aziende che producono e vendono esclusivamente all'interno di questo segmento della catena?

Se la risposta ad entrambe le domande è sì allora il segmento del settore in considerazione potrebbe essere un comparto a sé. Ad esempio, la *progettazione* di assi personalizzati non è un segmento a sé, poiché non ci sono aziende che eseguono solo l'attività di progettazione. Tuttavia, la *progettazione e la produzione* combinate rappresentano un segmento a sé, poiché molte aziende producono e vendono all'interno del comparto di progettazione e produzione della catena del valore del settore.

Una volta definita la catena del valore del settore, l'azienda deve accettare la forza relativa della sua posizione (secondo le metodologie di seguito illustrate).

Il caso del settore degli assi motore

Il primo passo di Acme nell'analisi della catena del valore del settore dovrebbe essere l'identificazione dei singoli segmenti (come ad esempio l'estrazione delle risorse naturali o la produzione delle materie prime). Una volta definita la catena del valore del settore, i margini e la redditività del capitale investito per ogni segmento andrebbero stimati come mostrato nella tabella 4.

Queste stime sono spesso difficili da ottenere, sebbene esistano diverse possibili fonti. In primo luogo alcune aziende compiono ricerche sui loro concorrenti. In secondo luogo possono essere ingaggiati esperti del settore. Infine alcune associazioni industriali conducono studi sulla struttura dei costi del comparto (la descrizione di uno studio sul settore della grande distribuzione di prodotti ortofrutticoli è inclusa nella sezione seguente).

I margini e la redditività degli investimenti del settore aiutano l'azienda a determinare la forza relativa di ogni anello della catena del valore. La tabella 4 mostra che il settore di produzione dei sistemi ad asse motore ha una redditività notevolmente inferiore rispetto ai produttori di veicoli per la movimentazione terrestre. Acme dovrebbe investigare sui motivi alla base di queste differenze di reddito per prendere le opportune decisioni strategiche.

Si supponga, ad esempio, che Acme scopra che la discrepanza a livello di redditività sia il risultato di un eccesso di capacità produttiva *temporaneo* nel segmento della produzione dei sistemi ad asse. In questo caso Acme può decidere di "cavalcare" la situazione temporanea. Si supponga invece che Acme scopra che esiste un eccesso di capacità a lungo termine e che i produttori di veicoli per la movimentazione terrestre abbiano una redditività maggiore poiché accettano un rischio operativo maggiore. In questo caso Acme potrebbe prendere la decisione strategica di ridurre la sua capacità produttiva di assi e cominciare ad integrarsi nel settore di veicoli per la movimentazione terrestre.

Il Benchmarking

Oltre alla comparazione dei margini e della redditività degli investimenti di ogni settore è possibile ricorrere al benchmark di altri indici di efficienza, come il calcolo del costo per ordine di acquisto. Il settore della grande distribuzione di prodotti ortofrutticoli ha assunto un ruolo guida nel fornire queste misurazioni di benchmark. Lo studio sulla catena del valore effettuato dall'Istituto di Marketing Alimentare, denominato Risposta Efficiente al Consumatore, identifica 17 attività primarie nel sistema di distribuzione del settore (vedi tabella 5)ⁱⁱⁱ.

Completato lo studio gli operatori del settore potranno comparare le loro performance con quelle migliori. Il settore in oggetto ha riconosciuto che è cruciale per gli operatori

“massimizzare l’efficienza dell’intera catena di approvvigionamento, specialmente nei punti di interscambio commerciale”.

La pianificazione degli investimenti

Consideriamo un altro utilizzo dell’analisi della catena del valore del settore: *il capital budgeting* (ovvero la pianificazione degli investimenti). Supponiamo che il direttore di produzione di Acme Axles abbia proposto una spesa di 45.000 dollari per migliorare la produzione di assi a uso militare. Questo investimento ridurrebbe i costi di materie prime e di manodopera di 9.200 dollari l’anno per i prossimi dieci anni, garantendo un tasso di rendimento interno del 16%. Supponiamo che questo investimento raddoppi la redditività del capitale investito di Acme nella linea di produzione militare portandola dal 4% all’8%. L’analisi del tasso di rendimento interno e della redditività del capitale investito suggerirebbe ad Acme di approvare il progetto.

Il quadro della catena del valore dell’intero settore fornisce, tuttavia, una prospettiva notevolmente diversa. La tabella 4 ci mostra che solo il 3% di tutti i profitti della catena del valore proviene dai produttori di sistemi ad asse ad uso militare e che la redditività del capitale investito per la linea di produzione degli assi ad uso civile è del 13%, tre volte maggiore della redditività della linea di produzione militare. Poiché la linea di produzione di equipaggiamento militare è la più debole, diverse sono le alternative strategiche da considerare:

- Integrazione verticale nella produzione di veicoli per la movimentazione terrestre lì dove i margini sono più alti
- Sospensione di tutti gli ulteriori investimenti nel sistema ad assi ad uso militare
- Soppressione della linea di produzione militare

Come parte dell’analisi di queste alternative l’azienda dovrebbe determinare i motivi alla base della debolezza del settore militare nella catena del valore. Il settore militare è in declino? La forza di negoziazione dei produttori di assi è debole a confronto con i suoi partner a monte e a valle? Se sì, perché? Può l’azienda fare delle partnership a monte e a valle per trarre vantaggio da questi segmenti esterni?

NUOVE PROSPETTIVE

Con l’analisi della catena del valore gli sforzi della gestione dei costi sono concentrati sul miglioramento delle attività strategiche dell’azienda, mentre tutte le attività non strategiche vengono snellite, ridotte o esternalizzate. Questo approccio si differenzia dalla tradizionale analisi dei costi che si fonda su classificazioni funzionali dei costi quali il marketing, la ricerca e lo sviluppo, la produzione e l’amministrazione.

L’analisi della catena del valore fornisce anche un quadro dei complessi collegamenti interni ed esterni. Migliorare la progettazione del prodotto, ad esempio, può diminuire i costi di produzione; considerare i fornitori come partner può ridurre i costi a monte o migliorare la qualità delle forniture; l’integrazione verticale può rafforzare la posizione strategica di un’azienda nel settore.

CONCLUSIONI

Numerosi sono gli ostacoli nell’utilizzo dell’analisi della catena del valore. Primo, i sistemi contabili non sono indicati per classificare i costi in base alle attività, ma come abbiamo imparato con l’utilizzo dell’ABC, questo tipo di problema nella classificazione dei costi può essere risolto. Secondo, potrebbe essere difficile ottenere informazioni accurate sui ricavi delle vendite e sulla redditività degli investimenti per ricostruire la catena del valore del settore, anche se dati importanti possono essere raccolti da stime approssimative. Infine, alcune aziende e alcuni comparti del settore possono avere catene del valore molto complesse che rendono difficile l’analisi. Nonostante questi ostacoli l’analisi della catena del valore resta uno strumento

importante per le strategie aziendali e quando la concorrenza è forte le aziende devono gestire attività e costi in modo strategico o perderanno il loro vantaggio competitivo.

LE ATTIVITA' DELLA CATENA DEL VALORE E LE DETERMINANTI DEI COSTI

<u>Attività strutturali</u>	<u>Possibili determinanti dei costi</u>
Gestione della location. L'ubicazione può essere la determinante di molti costi dell'azienda, compresa la logistica interna ed esterna.	Ubicazione favorevole, numero delle sedi.
Integrazione verticale. Un'azienda può espandere o contrarre a monte o a valle il nucleo originario della sua impresa. La Atlantic & Pacific Tea Company ,ad esempio, ha utilizzato l'integrazione verticale per controllare la catena del valore dell'industria ortofrutticola dal produttore al consumatore finale.	Numero dei segmenti del settore in cui l'azienda è presente.
Integrazione orizzontale. Le aziende si integrano orizzontalmente controllando la loro grandezza, la loro quota di mercato e la loro influenza geografica.	Volume delle vendite in unità o in dollari, numero dei clienti.
Gestione della tecnologia. Quali processi utilizza un'azienda per gestire la tecnologia nella catena del valore? Il livello di esperienza, paragonato ai concorrenti, ha un impatto sul livello dei costi totali aziendali. La tecnologia utilizzata da Wal-Mart per l'approvvigionamento è una determinante strategica del costo del venduto. Per un produttore su commessa la tecnologia utilizzata nella progettazione del prodotto è una determinante strategica dei costi di produzione.	Tipi di tecnologie.
Gestione della complessità dei prodotti. L'ampiezza della linea di prodotti è un' importante determinante dei costi. Nel 1986 la GM costruiva oltre 200 diversi modelli. La FORD ridusse il numero dei modelli e combinò gli optional in pacchetti al fine di ridurre la complessità delle linee di prodotto. Il risultato fu un notevole risparmio dei costi per la FORD e un cambiamento significativo nell'equilibrio di potere tra la GM e la FORD.	Numero dei diversi modelli.
Gestione della struttura istituzionale. Il livello di indebitamento può avere un impatto significativo su molti costi e sugli interessi. Un alto debito può limitare la flessibilità dell'azienda e intaccare costi di produzione e spese operative. Altre caratteristiche istituzionali possono influenzare il costo di regolamenti governativi e le spese fiscali.	Livello del debito, capacità di indebitamento, posizione fiscale favorevole.
Acquisire esperienza, imparare e gestire le capacità. L'esperienza di una azienda e l'applicazione di tale esperienza influiscono su molti costi. La mancanza di esperienza nello sviluppo di nuovi prodotti costituirebbe, ad esempio, una determinante significativa dei costi di introduzione del prodotto.	Numero totale di unità vendute, numero totale delle singole vendite.
Attività procedurali	Possibili determinanti dei costi
Garantire la qualità. C'è una stretta relazione tra la qualità e la gestione del personale. L'addestramento alla gestione della qualità, gli standard di qualità e l'assegnazione degli incarichi al personale sono direttamente collegati alla qualità totale dell'azienda. La FORD ha utilizzato la qualità ("la qualità è il primo lavoro") per migliorare notevolmente la sua posizione sul mercato alla fine degli anni '80.	Livello dell'addestramento del personale, tassi di rendimento della commercializzazione, valutazione del livello di soddisfazione dei clienti.
Gestione del personale. Si tratta delle attività volte a determinare la struttura organizzativa, incluso il grado di centralizzazione dell'autorità, la grandezza delle singole unità organizzative ed il loro numero. L'ambiente di lavoro viene gestito anche attraverso la portata e la natura della formazione, il livello di autonomia dei dipendenti, la manutenzione fisica della struttura e dei macchinari ed altri fattori che riguardano l'ambiente di lavoro.	Clima aziendale, turnover del personale, misura della portata del comando
Gestione della capacità produttiva. Poiché la gestione strategica dei costi enfatizza il controllo dei costi a lungo termine, l'accento viene posto sul totale assorbimento dei costi, secondo la logica del costo pieno. Così se un'azienda opera al 70 % della sua capacità produttiva il suo costo pieno a lungo termine sarà più alto di quanto non sarebbe se l'azienda operasse al 90 %. Quindi l'utilizzo della capacità produttiva può essere considerata una determinante strategica dei costi di produzione.	Percentuale di utilizzo della capacità produttiva, numero delle strutture di produzione o assistenza
Gestione dell'efficienza. Esistono molti tipi di efficienza. Questa attività ne	Il tempo che intercorre dalla

<p>comprende un ampio numero, inclusa l'efficienza nella fase di lancio del prodotto, l'efficienza nel rinnovamento della gamma e l'efficienza della produzione totale.</p> <p>Gestione della complessità del prodotto. Procedure di controllo della complessità della progettazione del prodotto, della produzione e dell'assistenza devono essere messe in atto in base alla gamma dei prodotti dell'azienda.</p> <p>Gestione del layout degli impianti. L'azienda deve stabilire le procedure necessarie ad assicurare un sistema planimetrico dello stabilimento efficiente ed efficace nel rispetto delle norme correnti.</p>	<p>progettazione alla produzione, costo di Ricerca e Sviluppo paragonato alla concorrenza.</p> <p>Numeri di parti componenti per prodotto, numero delle diverse fasi di lavorazione, flessibilità del processo di produzione.</p> <p>Tempi di attraversamento del flusso produttivo, tempi di attrezzaggio.</p>
<p>Attività operative</p> <p>Produzione</p> <p>Logistica in entrata</p> <p>Qualità</p>	<p>Possibili cost driver</p> <p>Ore di manodopera diretta, tempi di attrezzaggio, ore macchina.</p> <p>Ordini di acquisto, numero di parti componenti</p> <p>Numero delle ispezioni.</p>

ⁱ Le procedure descritte sono in parte tratte da J.K. Shank e V. Govindarajan, *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage* (New York, NY: The Free Press, 1993) e in parte da M. Hergert e D. Morris, "Accounting Data for Value Chain Analysis", *Strategic Management Journal* (V. 10, 1989):175-188.

ⁱⁱ Per maggiori approfondimenti vedere M. Partridge e L. Perren, "Cost Analysis of the Value Chain: Another Role for Strategic Management Accounting", *Management Accounting* (UK), (July/August 1994): 22-26, e R. Wilson, "Strategic Cost Analysis", *Management Accounting* (October 1990): 42-43.

ⁱⁱⁱ R. Mathews, "A New Look at Efficient Consumer Response", *Progressive Grocer* (June 1994): 29-32.