

Časopis „Poslovne studije“, 2017, godina 9, broj 17-18, str. 285-297

Časopis za poslovnu teoriju i praksu

Rad primljen: 28.04.2017.

Rad odobren: 31.05.2017.

UDK 657.05:347.728.1.028

DOI: 10.7251/POS1718285D

Pregledni rad

Šinik Siniša, Srpska Pravoslavna Crkva, Bosna i Hercegovina, sinisasinik1982@gmail.com
Ljubojević Nikolina, Banja Luka, Bosna i Hercegovina

RAČUNOVODSTVO KONKURENTA KAO INSTRUMENT STRATEŠKOG INFORMISANJA MENADŽMENTA

Rezime: *Računovodstvo konkurenata kao moderan instrument strateškog informisanja menadžmenta bavi se analizom prikupljenih kvantitativnih podataka o trenutnom poslovanju konkurenata, ali i podataka koji se odnose na njihovu bližu budućnost, te na taj način nastoji menadžmentu osigurati kvalitetnu podlogu za donošenje strateških poslovnih odluka.*

Osnovni cilj rada je utvrđivanje specifičnih vrsta, te intenziteta korišćenja tehnika računovodstva konkurenata prema veličini poslovnih subjekata, broju konkurenata na tržištu, stepenu konkurentnosti tržišta, tržišnoj poziciji anketiranih subjekata te prema vrsti konkurentne strategije.

U radu su prikazani rezultati istraživanja provedenog metodom anketiranja pri čemu su u izvođenju odgovarajućih zaključaka korišćene statističke metode analize, te induktivna metoda.

Rezultati istraživanja navode na zaključak kako se broj korištenih tehnika računovodstva konkurenata razlikuje zavisno o veličini poslovnih subjekata i njihovoj tržišnoj poziciji, dok vrsta konkurentne strategije, stepen konkurentnosti tržišta, odnosno broj konkurenata na tržištu značajno ne utiče na broj korišćenih tehnika. Tehnike računovodstva konkurenata intenzivnije koriste veliki poslovni subjekti, te subjekti koji zauzimaju poziciju tržišnog lidera, sljedbenika i izazivača.

Rezultati istraživanja nadalje ukazuju na potrebu za daljnjim osposobljavanjem kadra koji bi omogućio intenzivnije korišćenje osnovnih tehnika konkurentnog računovodstva, ali i korišćenje složenijih tehnika koje bi omogućile poslovnim subjektima donošenje kvalitetnijih strateških poslovnih odluka.

Ključne riječi: računovodstvo konkurenata, poslovno odlučivanje, konkurencija, poslovni subjekti

JEL klasifikacija M41, O21, L23

UVOD

Upravljačko računovodstvo predstavlja sastavni dio računovodstva orijentisan na operativnu računovodstvenu evidenciju i druge analitičke informacione izvore. U suštini ono se sastoji od prikupljanja, klasifikovanja i sumiranja poslovno-finansijskih podataka i interpretacije izveštaja. U svojim aktivnostima upravljačko računovodstvo podređeno je najvećim dijelom potrebama menadžmenta u domenu njegovih aktivnosti (donošenjem pojedinačnih odluka i sistematskom upravljačkom kontrolom, odnosno planiranjem i kontrolom ostvarenja).

Upravljačko računovodstvo kao sistem obavještajne podrške upravljačkim strukturama poslovnog subjekta sadrži i dugoročnu i stratešku komponentu. U stručnim knjigama je strateška komponenta upravljačkog računovodstva poznata pod pojmom strateško upravljačko računovodstvo, odnosno strateško, strategijsko računovodstvo, a uzevši u obzir suštinsku funkciju računovodstva – računovodstveno obavještavanje, može se odnositi i na strateško informisanje menadžmenta.

Strategijsko upravljačko računovodstvo uobičajeno se definiše kao integralni proces pribavljanja i analize informacija koje se tiču tržišta, strukture i visine troškova kao i nadgledanja strategija preduzeća i njegovih glavnih konkurenata tokom prilično dugog vremenskog perioda. Pošto je strategijsko upravljačko računovodstvo orijentisano na tržište, često se ovaj novi koncept informacija opisuje kao tzv. market-driven accounting (Đogić 2008, 159). Ova definicija oslanja se na jednu od prvih definicija ovog pojma koju je dao Simondos. Ovaj autor definisao je strategijsko-upravljačko računovodstvo kao „dio upravljačkog računovodstva, čije je djelovanje usmjereno na pripremu informacija o uticaju eksternih činilaca na uspjeh poslovnog sistema, on uključuje i nefinansijske informacije, te ih povezuje sa informacijama internog obračuna“ (Simmondos 1981, 26). S druge strane, Porter polazi od toga da strateško računovodstvo treba da obezbijedi informacije za strateški menadžment, za obezbjeđenje dugoročne profitabilnosti u određenoj grani djelatnosti, nezavisno od ulazka u poslovanje drugih konkurenata, a uz rivalstvo postojećih konkurenata i promjene u pregovaračkoj moći dobavljača i kupaca (Porter 1985, 36). Bromvič naglašava da se menadžerskom računovodstvu dodijeli strateška perspektiva, kako bi obuhvaćene troškove uskladila sa strateškim i strukturom troškova konkurencije (Bromwich 1990, 28), dok Inman insistira na strateškom upravljanju troškovima te utvrđenju relativne pozicije troškova u lancu vrijednosti odnosa određenog sistema s okruženjem, s ciljem da se osigura održivost one potrošne strukture koja mu osigurava komparativne prednosti i stvaranje vrijednosti proizvoda/usluge, koju je kupac spreman platiti (Lee Inman 1994, 24). Na kraju Hok strateško računovodstvo definiše kao proces identifikacije, skupljanja, izbora i analize računovodstvenih podataka, koje će menadžerskom timu pomoći u donošenju strateških odluka, te postizanju efektivnosti (Hoque 2003, 15).

Strateško računovodstvo, odnosno strateško informisanje menadžmenta podrazumijeva i usmjerenje na konkurente što posebno podvlači većina autora, naročito Porter. Računovodstvo koje se tiče konkurenata, računovodstvo konkurencije, odnosno računovodstvo konkurenata moderan je instrument strateškog obavještavanja menadžmenta i zauzima jedno od centralnih mjesta u njegovom razmatranju. Manjak saznanja o primjeni računovodstva konkurenata u BiH predstavlja razlog da se sprovede istraživanje među poslovnim subjektima te da zainteresovanima prezentuju teoretske postavke i dobijeni rezultati u ovom značajnom segmentu strateškog informisanja menadžmenta.

1. RAČUNOVODSTVO KONKURENATA

Računovodstvo konkurenata (konkurentsko upravljačko računovodstvo, računovodstvo fokusirano na konkurente) predstavlja relativno nov pojam u računovodstvenoj teoriji i nastalo je iz potrebe analize konkurencije. Osnovni cilj računovodstva konkurenata je stvaranje informacija koje će biti temelj za donošenje strateških odluka te postizanje konkurentne prednosti. Računovodstvo konkurenata je usmjereno na razumijevanje ponašanja konkurencije pružajući informacije o najvažnijim konkurentima, njihovim ciljevima, njihovim glavnim snagama i slabostima te poslovnim rezultatima (Rogošić i Perica 2016, 172). S obzirom da računovodstvo konkurenata još uvijek nije u potpunosti razvijeno, u posljednje vrijeme naglasak se stavlja procjenu iznosa i strukture troškova konkurenata, nadzor njegove tržišne pozicije te analize konkurencije temeljene na finansijskim izvještajima.

Potreba za računovodstvom konkurenata značajno zavisi o veličini preduzeća, njegovoj konkurentskoj strategiji, strateškoj misiji i industriji u kojoj preduzeće posluje. S druge strane, sposobnost implementacije računovodstva konkurenata određena je raspolaganjem dovoljnim finansijskim sredstvima i obrazovanom radnom snagom.

Računovodstvo konkurenata predstavlja instrument strategijskog računovodstva. Pored računovodstva konkurenata, kao instrumenti strateškog računovodstva javljaju se računovodstvo kupaca, specifični obračuni potrošnje, instrumenti planiranja, kontrole i procjene rezultata te donošenje strateških orijentisanih poslovnih odluka (Cinquini and Tenucci 2010, 234-235). Navedeni instrumenti, svaki pojedinačno, imaju i svoje tehnike primjene čiji izbor zavisi o specifičnostima djelatnosti, mogućnostima računovodstvenog informativnog sistema, te kompetenciji menadžmenta da spozna bitnost i koristi informacije neophodne za donošenje strateških odluka. Koje tehnike strateškog računovodstva primijeniti u određenom poslovnom sistemu, zavisi o informativnim potrebama strateškog menadžmenta, o kompetencijama računovodstvene funkcije i korištenim tehnologijama. Bitno je obezbijediti informacije putem kojih će se moći donositi poslovne odluke o izboru dugoročno prihvatljivog asortimana ponude, ali i ocjenjivati je li potreban proizvod potrošno prihvatljiv, tržišno konkurentan i u skladu sa prihvaćenim strategijama (Gulin i drugi 2011, 471).

Određenje pojma računovodstvo konkurenata polazi od njegovog razlikovanja od pojma analiza konkurencije. Postoje shvatanja kod određenih teoretičara da se radi o istom, međutim većina autora se ne slaže s time već računovodstvo konkurenata smatraju užim pojmom unutar sveukupne analize konkurencije. Analiza konkurencije predstavlja proces u okviru kojeg organizacija prikuplja odgovarajuće informacije o konkurentima u konkurentskom okruženju i primjenjuje ih u svojim procesima planiranja i odlučivanja s ciljem poboljšanja svog poslovanja. Analiza konkurencije se može posmatrati kao proces sistemskog prikupljanja, organizovanja, analiziranja i distribuiranja informacija o konkurentima i vanjskom okruženju, na etičan način, kako bi se očuvala i poboljšala konkurentska prednost (Malinić i Jovanović i Janković 2012, 303). Osnovni cilj analize konkurencije sastoji se u prikupljanju dostupne količine odgovarajućih informacija koje poslovnom subjektu omogućava predviđanje na koji način će poslovanje konkurenata uticati na njegovo poslovanje kako bi se mogli spriječiti eventualni negativni učinci koji mogu nastati u slučaju nepravovremenih i neodgovarajućih reakcija. Analiza konkurenata daje odgovore na sljedeća pitanja: (a) Ko su naši konkurenti? (b) Koje su im strategije i ciljevi? (c) Koje su im prednosti i slabosti? (d) Koliko je konkurent dobar u svome poslovanju? (e) Mogu li se predvidjeti njegovi budući poslovni potezi?

Glavni koraci u analizi konkurencije obuhvataju utvrđivanje proizvoda i usluga koje preduzeće pruža, utvrđivanje kupca, identifikovanje tekućih i potencijalnih konkurenata, detaljno istraživanje svakog konkurenta, te sprovođenje komparativne analize konkurenata. Uobičajno su u ingerenciji organizovane jedinice zadužene za planiranje i kontrolu. Analiza konkurencije ima mnoge prednosti među kojima se ističu: tzv. benčmarking industrije, učenje od konkurenata, pozicioniranje, te identifikovanje prilika i prijetnji (Cheong 2011, 1).

Računovodstvo konkurenata najviše se odnosi na analizu koja će rezultovati procjenom visine i strukture troškova konkurenata te finansijskom procjenom prepreka koje postoje da bi potencijalni novi konkurenti ušli na tržište. Cilj računovodstva konkurenata sadržan je u stvaranju kvalitetne informativne podloge koja će biti temelj za donošenje strateških odluka i postizanje konkurentne prednosti. Nadalje, cilj je rada utvrditi stepen korišćenja pojedinih tehnika računovodstva konkurenata te analizirati obilježja preduzeća koja koriste, odnosno ne koriste navedene tehnike.

2. PRIMJENA KONKURENTNOG RAČUNOVODSTAVA U BiH

Prilikom istraživanja ove teme, polazićemo od sljedećih pretpostavki:

- Primjenjenost računovodstvo konkurenata kao instrumenta među privrednim subjektima u BiH.
- Upotreba samih tehnika računovodstva konkurenata u prikupljanju informacija.

2.1. Zadaci istraživanja

Računovodstvo i njegova uloga u analizi konkurencije u moderno vrijeme zauzima centralno mjesto pa je samim tim nezaobilazna i neophodna. Pojedini autori smatraju da upravljački računovođe obavljaju tri glavna zadatka u analizi konkurencije:

1. prikupljaju, analiziraju i uspoređuju relativne troškove konkurenata i njihove investicije
2. procjenjuju kvalitet informacija
3. predviđaju buduće troškove konkurentnih proizvoda (Cheong 2011, 3).

Gilding poznaje pet praksi, odnosno načina analize konkurencije koje se sadržajno mogu klasifikovati u računovodstvo konkurenata. Radi se o sljedećim tehnikama računovodstva konkurenata:

1. procjena troškova konkurenata
2. praćenje pozicije konkurenata
3. procjena konkurenata koja se temelji na objavljenim finansijskim izvještajima
4. strategija troška
5. strateška cijena (Guilding 1999, 585).

Čeng, kako smo već naveli, u svojoj knjizi navodi ključne prednosti analize konkurencije među kojima se najbitniji industrijski benčmarking i učenje od konkurenata (Cheong 2011, 1). Kako navodi Čeng, nakon što preduzeće odredi svoje konkurente potrebno je provesti njihovu analizu korišćenjem tehnika računovodstva konkurenata. Neke od tehnika računovodstva konkurenata koje se pritom provode mogu biti sljedeće:

- procjena odnosa cijene i kvaliteta konkurenata
- provođenje benčmarkinga
- analiza lanca vrijednosti
- praćenje položaja konkurenta
- analiza profitabilnosti industrije, kao i analiza profitabilnosti svakog pojedinačnog konkurenta. (Cheong 2011, 2).

Korišćenjem podataka koje računovodstvo konkurenata pruža poslovnom subjektu obezbjeđiće se podloge za dobijanje odgovora na pitanja o:

1. Ciljevima – Koji su profitni ciljevi konkurenta? Kolika je stopa rasta konkurenta i koliki mu je udio na tržištu?
2. Strategiji – Kako konkurent nastoji postići zacrtani cilj? Kakav mu je plan ulaganja u novu tehnologiju i nove proizvode? Postoji li mogućnost zajedničkog ulaganja s drugim kompanijama?

3. Pretpostavkama – Kako menadžment konkurenata vidi okruženje, odnosno koja su očekivanja menadžmenta u vezi razvoja industrije, tržišta i konkurentskog položaja društva?
4. Potencijalu i mogućnostima – Postoji li i koliko je ozbiljna prijetnja konkurencije za opstanak i razvoj naše kompanije? Ima li konkurent superiorniju tehnologiju? Kakva je likvidnost konkurenta? Kakav je kvalitet menadžmenta? (Malinić et. al. 2012, 299).

Iz navedenog je moguće istaći bitne elemente koji potvrđuje širinu pojma analize konkurencije u odnosu na računovodstvo konkurenata, a koji su prikazani u tabeli 1.

Tabela 1. Odnos računovodstva konkurenata i analize konkurencije (Malinić i Jovanović i Janković 2012, 304)

Kriterijum	Računovodstvo konkurenata	Analiza konkurencije
Funkcija	Analiza podataka	Upravljanje podacima
Način informisanja	Tvrđi, kvantitativni	Meki, kvalitativni
Vremenski horizont	Sadašnjost i bliska budućnost	Predviđanje dalje budućnosti
Tip procjene (metode analize)	Analitičke, tehničke vještine	Sintetičke, interpersonalne
Sumiranje podataka	Unutrašnji i vanjski	Vanjski

2.2. Metodologija istraživanja

Za potrebe istraživanja u ovom radu korišćene su različite naučne metode i tehnike. Prema profesoru Zakiću, među osnovne, ujedno i tradicionalne naučne metode koje su primjenjive u svim istraživanjima, ubrajaju se metode analize, sinteze, apstrakcije, indukcije, statistička metoda i dr (Zakić 2000, 83).

Struktura ovog rada primarno je prilagođena APA i drugim metodološkim standardima.

Tokom procesa istraživanja i analize rezultata primjenjene su sljedeće naučne metode:

Metoda analize zvaničnih podataka o upotrebi tehnika konkurentskog računovodstva u prikupljanju informacija.

Metode apstrakcije u kojoj se pošlo od pretpostavke da se rezultati istraživanja dobijeni analizom dostupnih informacija u suštini, mogu smatrati prihvatljivim za izvođenje opštih zaključaka o stanju i perspektivama.

Metode indukcije na osnovu koje su dobijeni odgovori dovedeni u vezu sa postavljenom hipotezom istraživanja.

Statistička metoda pomoću koje su analizirani podaci dovedeni u vezu sa predmetnom temom.

2.3. Uzorak istraživanja

Anketa „Tehnike konkurentnog računovodstva“ poslana je na ukupno 500 adresa. Iz određenih razloga sa većeg dijela adresa nije stigao odgovor. Na kraju odazvalo se ukupno 100 poslovnih subjekata, što u postotku iznosi 20%. Anketa je bila namijenjena upravljačkim tijelima poslovnih subjekata. Uzorak je oblikovan na način da odražava strukturu poslovnih subjekata prema veličini.

2.4. Prethodna istraživanja

Prethodna istraživanja na polju konkurentnog računovodstva u Republici BiH nisu u dovoljnoj mjeri iskoristila ovaj instrument strateškog računovodstva. U dosadašnjem proučavanju akcenat se stavljao na korišćenje pojedinih instrumenata strategijskog računovodstva uopšteno, ali bez detaljnijeg fokusiranja na konkurentsko računovodstvo odnosno na pojedine tehnike kojima se ono koristi (Ramljak i Rogošić 2012).

2.5. Instrument istraživanja i cilj istraživanja

Kao instrument istraživanja korišćena je Anketa „Tehnike računovodstva konkurenata“ na osnovu koje se došlo do potrebnih informacija za provjeru kolika je primjenjenost tehnika računovodstva konkurenata.

Cilj rada je bio da se preko ovoga instrumenta utvrdi stepen korišćenja pojedinih tehnika konkurentnog računovodstva, analiziraju obilježja preduzeća koja koriste, odnosno ne koriste navedene tehnike. U tom smislu, tokom decembra 2015. godine pristupilo se anketiranju poslovnih subjekata sa sjedištem u BiH. Anketiranje je provedeno slanjem ankete u digitalnom obliku. Anketa je sadržala ukupno dvanaest pitanja kojima su se nastojala utvrditi:

1. Obilježja poslovnih subjekata – veličina, konkurentna pozicija i strategija te stepen konkurencije na tržištu na kojem subjekt djeluje;
2. Vrsta i intezitet korišćenja tehnika konkurentnog računovodstva;
3. Izvori informacija korištenih u konkurentnom računovodstvu;
4. Razlozi nekorišćenja tehnika konkurentnog računovodstva.

2.6. Obrada podataka

Pri obradi prikupljenih podataka korišćene su odgovarajuće statističke metode analize i to primarno metode deskriptivne statistike, dok su u izvođenju i obrazloženju zaključaka kombinovane induktivne i deskriptivne naučne metode.

3. REZULTATI ISTRAŽIVANJA - DISKUSIJA

Iz Tabele 2 je lako vidljivo da u strukturi poslovnih subjekata dominiraju mali poslovni subjekti (73) nakon čega slijede srednji veliki (17) i veliki subjekti (10). Poređenjem strukture uzorka sa strukturom poslovnih subjekata u Bosni i Hercegovini, može se uočiti veći udio velikih i srednje velikih preduzetnika u uzorku. Naime, mali poslovni subjekti u Bosni i Hercegovini čine 96,3% ukupnog broja preduzetnika, dok na srednje, odnosno velike otpada 3,2%, odnosno 0,5% subjekata (BHAS 2015, 5). Broj poslovnih subjekata uključenih u uzorak prema odabranim obilježjima prikazan je u Tabeli 2.

Tabela 2. Broj poslovnih subjekata uključenih u uzorak prema odabranim obilježjima (Autor na bazi ankete „Tehnike računovodstva konkurenata“)

Poslovni subjekti prema veličini	Malo	Srednje	Veliko
	73	17	10
Poslovni subjekti prema broju konkurenata na tržištu konkurencije	U monopolističkoj konkurenciji	Oligopolisi	Monopolisi
	89	6	5
Poslovni subjekti prema stepenu konkurentn. tržišta	Nisko konkurentno	Srednje konkurent.	Visoko konkurent.

na kojem djeluju	17	50	33	
Poslovni subjekti prema tržišnoj poziciji	Tržišni lideri	Izazivači	Sljedbenik	Tržišni tamponer
	14	20	53	13
Poslovni subjekti prema vrsti konkur. strategije	Izgradnja	Držanje	Ubiranje plodova	Napuštanje
	59	30	9	2

Proučavanjem poslovnih subjekata prema tržišnoj poziciji koju zauzima, obuhvaćene su četiri grupe subjekata: poslovni subjekti koji predstavljaju tržišne lidere s najvećim tržišnim udjelom, tržišni izazivači koji nastoje povećati svoj tržišni udio i postati tržišni lider, sljedbenici, intencija kojih je zadržavanje tržišnog udjela, i tamponeri, poslovni subjekti s malim tržišnim udjelom koji snabdjevaju tržišne segmente koje lideri smatraju neprofitabilnim. U strukturi uzorka (Tabela 2) dominiraju sljedbenici (53), nakon kojih slijede izazivači (20), tržišni lideri (14) i tržišni tamponeri (13).

Posmatrajući stepen konkurentnosti industrije u kojoj poslovni subjekti djeluju (Tabela 2), najveći broj njih okarakterisao je svoju djelatnost kao srednje konkurentnu (50), dok njih (33) posluje u visoko konkurentnom okruženju pri čemu je (89) poslovnih subjekata istaknulo da je okruženo mnogobrojnim konkurentima.

U ovom istraživanju nastojalo se utvrditi vrstu konkurentne strategije koju poslovni subjekti koriste pri čemu je korišćen pristup koji ističe sljedeće četiri strategije:

- 1) Strategija izgradnje: Cilj je povećanje tržišnog udjela te je dobra za poslove s visokim stepenom rasta i niskim stepenom tržišnog udjela kod kojih se planira povećati tržišni udio.
- 2) Strategija držanja: Cilj je sačuvati tržišni udio određenog proizvoda te je kao takva dobra za poslove s niskim stepenom tržišnog rasta i visokim stepenom udjela.
- 3) Strategija ubiranja plodova: Cilj je povećati kratkoročni priliv gotovog novca koji određeni posao donosi, bez obzira na dugoročni učinak. Ubiranje plodova može se primijeniti na manje perspektivne poslove s niskom stopom rasta i visokim tržišnim udjelom, poslove s visokom stopom rasta i niskim tržišnim udjelom te neperspektivne poslove pod pretpostavkom da je njihova budućnost nedovoljno jasna.
- 4) Strategija napuštanja: Cilj je prodati ili likvidirati određeni posao, jer je finansijska sredstva potrebna za održavanje tih poslova bolje usmjeriti na druga područja poslovanja. Takva je strategija prikladna za poslove s niskom stopom rasta i niskim tržišnim udjelom, te za poslove s visokom stopom rasta i niskim tržišnim udjelom čija je profitabilnost upitna (Kotler 2008, 50).

U strukturi uzorka (Tabela 2) dominiraju poslovni subjekti sa konkurentskom strategijom izgradnje (59) i držanja (30), dok su najmanje zastupljeni subjekti koji koriste strategiju ubiranja plodova (9), odnosno strategiju napuštanja (2).

Sljedeće područje analize fokusirano je na korišćenje tehnika konkurentskog računovodstva (Tabela 3). U ovom slučaju u razmatranje su uključene tipične tehnike poput analize troškova konkurenata (procjenjuje se struktura troškova konkurenata, odnosno jedinična potrošnja proizvoda/usluga), praćenje položaja konkurenata (podrazumijeva punu analizu tržišnog udjela, prometa, profitne mreže, volumena, iskorišćenosti kapaciteta te dostupnosti resursa), interpretacija javno objavljenih finansijskih izvještaja (koriste se uobičajne tehnike horizontalne, vertikalne i analize finansijskih pokazatelja), upoređivanje poslovanja s drugim preduzećem (konkurentski benčmarking), analiza lanca stvaranja vrijednosti (identifikuju se aktivnosti konkurenata koje stvaraju vrijednost za kupce, utvrđuju se njihovi troškovi koji se

upoređuju s troškovima preduzeća čime se dolazi do zaključka o postojanju eventualnih konkurentskih prednosti), analiza kvaliteta i cijene proizvoda konkurenata (uz analizu kvalitativnih obilježja proizvoda i cijene odgovarajuća pažnja posvećena je proizvodnom miks, troškovima pakovanja i ambalaže te troškovima usluživanja kupaca), te analiza profitabilnosti industrije, odnosno djelatnosti (benčmarking industrije).

Tabela 3. Broj anketiranih preduzeća s obzirom na (ne) korišćenje tehnika računovodstva konkurenata (Autor na bazi ankete „Tehnike računovodstva konkurenata“)

Tehnike konkurentskog računovodstva	Koristi	Ne koristi
Analiza troškova konkurenata	31	69
Praćenje položaja konkurenata	60	40
Interpretacija objavljenih finansijskih izvještaja	51	49
Poređenje poslovanja s drugim preduzećem – benčmarking	56	44
Analiza lanca stvaranja vrijednosti	27	73
Analiza kvaliteta proizvoda i cijene konkurenata	57	43
Analiza profitabilnosti industrije	36	64
Ništa od navedenog	29	71

Istraživanje ukazuje da 29 poslovnih subjekata uopšte ne koristi tipične tehnike konkurentnog računovodstva koje su obuhvaćene provedenim istraživanjem, dok ostali koriste neku od tehnika obuhvaćenih upitnikom. Većinom se radi o malim poslovnim subjektima (njih 21) koji su prema tržišnom udjelu okarakterisani kao sljedbenici i tržišni tamponeri te konkurentnom računovodstvu ne pridodaju posebnu pažnju (Tabela 5).

Ove rezultate treba posmatrati u kontekstu činjenice da polovina ove skupine poslovnih subjekata koristi konkurentsku strategiju izgradnje te se u tom kontekstu korišćenje tehnika konkurentnog računovodstva može smatrati jednim od ključnih izvora informacija za donošenje odgovarajućih poslovnih odluka, a posredno i uspjeha. Potreba korišćenja tehnika konkurentnog računovodstva dodatno je naglašena, budući da je većina subjekata koja ih ne koristi okružena mnogobrojnim konkurentima i posluje na srednjem konkurentnom tržištu. Među glavnim problemima u nekorišćenju osnovnih tehnika konkurentnog računovodstva poslovni subjekti ističu nedovoljan broj djelatelja koji bi obavljali aktivnosti praćenja konkurenata te nepoznavanje metodologije.

Od korišćenih tehnika konkurentnog računovodstva najistaknutije mjesto zauzima praćenje položaja konkurenata, analiza kvaliteta proizvoda i cijene konkurenata te benčmarking, dok se s druge strane najmanje koriste analiza lanca stvaranja vrijednosti, analiza troškova konkurenata, te analiza profitabilnosti industrije (Tabela 4). Dosta je istaknuto korišćenje relativno jednostavnijih tehnika računovodstva tehnika i onih koje naglasak stavljaju na nefinansijske pokazatelje o poslovanju konkurenata poput tržišnog udjela, kvalitete proizvoda, dok se finansijski pokazatelji manje koriste. Rezultati korišćenja pojedinih vrsta tehnika konkurentnog računovodstva nisu neočekivani pri čemu se manja zastupljenost tehnika utemeljenih na finansijskim pokazateljima može pripisati nedostatku raspoloživih izvora informacija te kompleksnosti samih tehnika.

Tabela 4. Tehnike računovodstva konkurenata i njihovo korišćenje u praksi (Autor na bazi ankete „Tehnike računovodstva konkurenata“)

Metode koje koristi konkurentno računovodstvo	Nikad	Rijetko	Jednom godišnje	Dvapat godišnje	Više puta godišnje
Analiza troškova konkurenata	67	12	9	6	6
Praćenje položaja konkurenata	37	13	18	11	21
Interpretacija objavljenih finansijskih izvještaja	47	5	27	11	10
Poređenje poslovanja s drugim preduzećem - benčmarking	40	8	19	17	16
Analiza lanca stvaranja vrijednosti	74	9	10	4	3
Analiza kvaliteta proizvoda i cijene konkurenata	39	4	17	10	30
Analiza profitabilnosti industrije	63	9	11	8	9

Analizom dobijenih rezultata o korišćenju tehnika konkurentnog računovodstva prema veličini poslovnih subjekata utvrđeno je da je najveći broj tehnika u prosjeku koriste veliki poslovni subjekti (4,8), dok srednje veliki i mali koriste u prosjeku 3,3, odnosno 3 tehnike. Pomenuti prosjek se izvodi iz odnosa broja korištenih tehnika od strane pojedinih grupa subjekata i broja subjekata unutar pojedine grupe.

Svi veliki poslovni subjekti prate položaj konkurenata, sedam od njih osam upoređuje se sa konkurentima, te analizira kvalitet i cijenu proizvoda konkurencije, nakon čega slijedi korišćenje tehnika i interpretacije objavljenih finansijskih izvještaja, analiza profitabilnosti industrije i troškova konkurenata, te na kraju analiza lanca stvaranja vrijednosti koju koriste svega dva anketirana velika preduzetnika. U strukturi korišćenja pojedinih tehnika računovodstva konkurenata među malim i srednje velikim preduzetnicima nema značajnijih razlika te je redosljed njihovog korišćenja identičan kao i kod velikih poslovnih subjekata. Razlika je sadržana u učestalosti korišćenih tehnika koje variraju od 56%, odnosno 55% za tehnike praćenja položaja konkurenata i benčmarking pa do približno 23% za najmanje korišćenu tehniku analize lanca stvaranja vrijednosti (Tabela 5).

Posmatranjem vrsta korišćenih tehnika prema tržišnoj poziciji poslovnih subjekata nastoji se utvrditi postoje li specifičnosti korišćenja tehnika prema poziciji koju preduzeće zauzima. Tehnike konkurentnog računovodstva najmanje koriste tržišni tamponeri (u prosjeku 1,8 tehnike), dok je za ostale subjekte broj korišćenih tehnika približno jednak te se kreće u rasponu od 3,3 za tržišne lidere, 3,4 za sljedbenike pa do 3,6 za izazivače, što je u skladu s očekivanjima, budući da isti nastoje zadržati ili povećati svoj tržišni udio (Tabela 5). Rezultati istraživanja upućuju na zaključak da se učestalost korišćenih tehnika konkurentnog računovodstva značajno razlikuje samo između tamponera, (koji opskrbljuju manje tržišne prostore i u istraživanju obuhvataju male poslovne subjekte), i ostalih grupa subjekata. Korišćene tehnike konkurentnog računovodstva otkrivaju nam i na šta pojedine grupe poslovnih subjekata posebno usmjeravaju pažnju. Tržišni lideri u posmatranom uzorku iznadprosječno koriste analizu troškova konkurenata što ukazuje da im je posebno važna struktura troškova konkurencije u skladu sa kojom mogu pronaći dodatni prostor za racionalizaciju, odnosno utvrditi svoj relativni položaj u pogledu strukture troškova. Oni takođe intenzivnije koriste drugu složeniju tehniku konkurentnog računovodstva-analizu lanaca stvaranja vrijednosti čime stiču kompleksniji uvid u specifičnosti poslovanja konkurenata, odnosno potencijalne prijetnje u pogledu gubitka tržišnog dijela. U analizi konkurenata tržišni izazivači izraženije koriste tehnike praćenja položaja konkurenata i interpretaciju javno objavljenih podataka u finansijskim izvještajima, dakle jednostavnije

tehnike konkurentskog računovodstva. Sljedbenici u prosjeku intenzivnije koriste analizu lanca stvaranja vrijednosti i analizu profitabilnosti industrije te analizu kvaliteta proizvoda i cijene konkurenata. Prethodno je obrazloženo da korišćenje pojedinih tehnika konkurentnog računovodstva zavisi od niza činjenica među kojima centralno mjesto zauzima kompetencija radnika, kako menadžmenta, tako i radnika računovodstvene službe. U tom smislu treba tumačiti i prethodne rezultate iako bi se od izazivača moglo očekivati intenzivnije korišćenje kompleksnijih tehnika koje bi im mogle pomoći u realizaciji izabrane strategije izgradnje.

Sljedeće područje analize usmjereno je prema korišćenju tehnika konkurentnog računovodstva zavisno o vrsti izabrane konkurentne strategije. Rezultati istraživanja ukazuju da među poslovnim subjektima ne postoji značajna razlika u učestalosti korišćenja tehnika konkurentnog računovodstva zavisno o izabranoj strategiji. Oni, poslovni subjekti koji primjenjuju strategiju izgradnje koriste u prosjeku 3,3 tehnike, dok subjekti koji su izabrali strategiju ubiranja plodova, odnosno držanja koriste u prosjeku 3,1 tehniku konkurentnog računovodstva. Ovdje je potrebno naglasiti da strategiju napuštanja primjenjuje svega jedan poslovni subjekt te stoga ne postoji mogućnost izvođenja odgovarajućih zaključaka. U sprovođenju strategije izgradnje poslovni subjekti intenzivnije se oslanjaju na praćenje položaja konkurenata, interpretaciju objavljenih finansijskih izvještaja i analizu troškova, dok subjekti koji koriste strategiju držanja češće koriste analizu lanca stvaranja vrijednosti te analizu kvaliteta proizvoda i cijene konkurenata.

Pregledom učestalosti korišćenih tehnika konkurentnog računovodstva prema stepenu konkurentnosti tržišta utvrđeno je da ne postoje značajnije razlike među subjektima. Prosjek korišćenih tehnika među subjektima koji djeluju na nisko konkurentnom, srednje konkurentnom i visoko konkurentnom tržištu kreće se u rasponu od 3,2 do 3,3 pri čemu je, očekivano, broj korišćenih tehnika manji na nisko konkurentnom u odnosu na ostala više konkurentna tržišta. Podjednaki rezultati dobijeni su analizom prikupljenih podataka po subjektima zavisno o broju konkurenata na tržištu. Manje konkurentna tržišta, poput monopola, karakteriše manji broj korišćenih tehnika (3,3) u odnosu na oligopol (3,6), odnosno monopolističku konkurenciju (3,5).

Tabela 5. Korišćenje tehnika konkurentnog računovodstva prema pojedinim obilježjima poslovnih subjekata (Autor na bazi ankete „Tehnike računovodstva konkurenata“)

Vrste preduz.	Anali za trošk. konkuru r.	Praćenje položaja konkurenata	Interpol. objavljenih fin. izvješt.	Poređenje poslovanja s drugim preduzećima	Analiza lanca stvaranja vrijedn.	Analiza kvaliteta proizvoda i cijene konkuren.	Analiza profita b. industr.	Ništa od naved.
Poslovni subjekti prema veličini								
Malo	20	40	33	39	16	41	23	21
Srednje	7	12	12	10	6	11	6	6
Veliko	5	9	7	9	3	8	7	1
Poslovni subjekti prema tržišnoj poziciji								
Trž. lider	7	10	9	9	5	10	6	4
Izazivač	8	15	14	13	6	11	8	4
Sljedbenik	14	30	25	31	12	34	18	12
Tržišni tamponer	3	6	4	5	2	5	3	8

Poslovni subjekti prema vrsti konkurentne strategije								
Izgradnja	17	36	30	30	12	30	20	14
Držanje	10	16	14	20	9	22	9	10
Ubiranje plodova	3	7	7	6	4	6	5	4
Napuštanje	2	2	1	2	0	2	1	0
Poslovni subjekti prema stepenu konkurentnosti tržišta na kojem djeluje								
Niskokonk.	7	10	10	10	7	10	10	8
Srednjekonk.	15	30	23	26	8	30	14	11
Visokokonk.	10	19	19	22	10	20	13	9
Poslovni subjekti prema broju konkurenata na tržištu								
Monopol.	2	3	3	3	2	2	2	2
Oligopol.	4	6	3	5	4	6	4	3
U monopol. konkur.	26	52	46	48	19	52	28	23

U Tabeli 6. prikazani su izvori iz kojih poslovni subjekti crpe informacije o konkurentima. Veliki broj poslovnih subjekata koristi internet kao izvor informacija, iako se s obzirom na dostupnost informacija putem interneta moglo očekivati i intenzivnije korišćenje ovog izvora. Javno objavljene informacije, poput finansijskih izvještaja, službenih statistika i ostalih materijala, takođe predstavljaju značajan izvor informacija u računovodstvu konkurenata. Informacije prikupljene od zajedničkih dobavljača i kupaca predstavljaju treći po redu izvor informacija što, s jedne strane, nameće potrebu uspostavljanja kvalitetnih mehanizama komunikacije sa dobavljačima, odnosno kupcima, dok sa druge strane od preduzeća zahtijeva opreznost u pogledu davanja informacija istim dobavljačima, odnosno kupcima, budući da oni na isti način komuniciraju sa našim konkurentima. Manji korišteni izvori informacija jesu obrnuti inženjering te banke i finansijska tržišta. Razlog tako malom korišćenju tih informacija sadržan je u činjenici da je obrnuti inženjering složen proces koji zahtijeva određen broj ljudi, dok su banke i finansijska tržišta vezana poslovnom tajnom, te ne mogu davati povjerljive informacije.

Tabela 6. Broj poslovnih subjekata prema korištenim izvorima informacija o konkurentima (Autor na bazi ankete „Tehnike računovodstva konkurenata“)

Vrsta izvora informacija	Broj preduzeća
Internet	69
Objavljeni finansijski izvještaji	47
Zajednički dobavljači i kupci	49
Službene statistike	45
Objavljeni materijali i dokumenti konkurencije	42
Fizičko promatranje	40
Konkurentski benčmarking	27

Strateška analiza troškova	18
Bivši zaposlenici konkurenata	16
Banke i finansijska tržišta	8
Obrnuti inženjering	7

ZAKLJUČAK

Konkurentsko računovodstvo je dosta uži pojam od analize konkurencije. Pregledavanjem prikupljenih kvantitativnih podataka o sadašnjem poslovanju konkurenata, te podatke o konkurentima koji se odnose na blisku budućnost, konkurentsko računovodstvo nastoji menadžmentu obezbijediti kvalitetnu podlogu za donošenje strateških poslovnih odluka.

Rezultati istraživanja provedenog među poslovnim subjektima u Republici BiH pokazuje da 72% anketiranih subjekata koristi osnovne tehnike računovodstva konkurenata, dok se ostatak anketiranih koji čine pretežno mali poslovni subjekti njime ne služe. Glavni razlozi nekorišćenja osnovnih tehnika računovodstva konkurenata sastoje se u nedovoljnom broju djelatnika, ali i nepoznavanju metodologije konkurentnog računovodstva na što upućuju i rezultati vezani za vrste korišćenih tehnika. Kod anketiranih poslovnih subjekata izraženo je korišćenje rlativno jednostavnih tehnika konkurentnog računovodstva, kao i onih koje naglasak stavljaju na nefinansijske pokazatelje, dok se tehnike utemeljene na finansijskim pokazateljima manje koriste, što se može pripisati nedostatku raspoloživih izvora informacija, te kompleksnosti samih tehnika. Broj korišćenih tehnika konkurentnog računovodstva razlikuje se zavisno o veličini poslovnih subjekata i njihovoj tržišnoj poziciji, dok vrsta konkurentne strategije, stepen konkurentnosti tržišta, odnosno broj konkurenata na tržištu ne utiče značajno na broj korišćenih tehnika. Tehnike konkurentnog računovodstva intenzivnije koriste veliki poslovni subjekti, te subjekti koji zauzimaju poziciju tržišnog lidera, sljedbenika i izazivača.

Rezultati istraživanja ukazuju na potrebu za daljnjim osposobljavanjem kadra koji bi omogućio intenzivnije korišćenje osnovnih tehnika konkurentnog računovodstva, ali i korišćenje složenijih tehnika koje bi omogućile poslovnim subjektima donošenje kvalitetnijih strateških poslovnih odluka. Osnovna ograničenja istraživanja sadržana su u veličini i određenim nedostacima izbora slučajnog uzorka, te korišćenje metoda deskriptivne statistike. Prema tome, dobijeni rezultati i izvedeni zaključci mogu se smatrati više indikativnim nego konačnim. Uprkos tome, njihova vrijednost nije umanjena te može predstavljati kvalitetno gledište za produbljivanje istraživanja na području konkurentskog računovodstva. U skladu sa navedenim, u budućim istraživanjima može se predložiti verifikacija dobijenih rezultata sprovođenjem itervjua sa upravljačkim tijelima i računovođama poslovnih subjekata, te korišćenje kompleksnih statističkih metoda u izvođenju odgovarajućih zaključaka.

LITERATURA

1. Brody, Roberta. 2008. "Issues in Defining Competetive Intelligence: An Exploration." *Journal of Competitive Intelligence and Management*. 4-3: 3-16.
2. Bromwich, Michael. 1990. "The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets". *Accounting Organizations, Society*. 15(1-2): 27-46.
3. BHAS. 2015. "Izvjestaj o malim i srednjim preduzećima u BiH – 2015". Pristupljeno 27.04. 2017. <http://www.bhas.ba>.
4. Chun Cheong, Fong. 2011. "Competitor analysis and accounting. PBE Management Accountig and Finance". *School of Business: Macao Polytechnic Institute*. 1–5. Accessed March,04. <http://www.hkiaat.org/images/uploads/articles/PBE%20PII%20Competitor%20 analysis>.

5. Cinquini, Lino and Tenucci, Andrea. 2010. "Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?" *Journal of Accounting & Organizational Change*. 6: 228-259.
6. Currie, John. 2011. "Focusing on Competitors in Strategic Performance Management". *Certified Public Accountants*. 1–6. Accessed March,04.
<http://www.cpaireland.ie/docs/default-source/Students/Study-Support/P2-Strategic-Performance-Management/focusing-oncompetitors-in-strategic-strategic-performance-management.pdf?sfvrsn=0>.
7. Čadež, Simon. 2006. "The Application of Strategic Management Accounting Techniques in Slovenian Manufacturing Companies". *Zagreb International Review of Economics & Business*. 61-75.
8. Đervida, Ružica i Radosavac, Adrijana i Rodić Vesna. 2016. „Karakteristike savremenog poslovanja“. *Poslovne studije*. 15-16: 363-375.
9. Đogić, Rifat. 2008. „Strategijsko upravljačko računovodstvo u funkciji povećanja konkurentnosti savremenog preduzeća“. *Tranzicija*. 9(19-20):159-172.
10. Guilding, Chris. 1999. "Competitive-focused Accounting: An Explanatory Note". *Accounting, Organization and Society*. 24:583-595.
11. Gulin, Danimir i Janković, Sandra i Dražić, Ivana i Perčević, Hrvoje i Peršić, Milena i Vašiček, Vesna. 2011. *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: HZRIFD.
12. Hoque, Zahirul. 2003. *Strategic Management Accounting, Concepts, Processes and Issues*. 2nd edition. London: Rollinsford, NH.
13. Kaynak, Hale. 2003. „The relationship between total quality management practices and their effects on firm performance“, *Journal of Operations Management*. 21: 405–435.
14. Kolaković, M. 2008. „Poduzetničko strateško planiranje“. *Računovodstvo, revizija i financije*. 4:143-148.
15. Kotler, Philip. 2008. *Upravljanje marketingom*. Zagreb: Mate.
16. Križmarić, Željka. 2014. „Strateški menadžment u korelaciji s upravljanjem radnom uspješnošću i oblikovanjem poslova“. *Tehnickal journal*. 8(1): 48-52.
17. Lee Inman, Mark.1994. *Strategic Management Accounting*. London: ACCA
18. Langfield-Smith, Kim. 2008. „Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?“. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 21(2): 204-228.
19. Lord, R. Beverley. 1996. „Strategic management accounting: the emperor’s new cloths?“. *Management Accounting Research*. 7 (3):347-366.
20. Malinić, Slobodan and Jovanović, Dejan and Janković, Marina. 2012. "Competitive Management Accounting Response to the Challenges of Strategic Business Decision Making". *Economics and Organization*. 9: 297-309.
21. Milićević, Vlade. 2016. "Koncept konkurentskog računovodstva" *Ekonomika preduzeća*. 54(7-8): 259-271.
22. Porter, Michael Eugene. 1985. *Competitive Advantage*. New York: Free Press.
23. Ramljak, Branka and Rogošić, Andrijana. 2012. "Strategic Management Accounting Practices in Croatia". *The Journal of International Management Studies*. 7(2): 93-100.
24. Rogošić, Andrijana i Perica, Ivana. 2016. „Strateško menadžersko računovodstvo“. *Ekonomski pregled* 67(2):153-176 .
25. Simmonds, Kenneth 1981. "Strategic Management Accounting". *Management accounting*. 59 (4): 26-29.
26. Zakić, Milorad. 2000. *Metodologija naučno-istraživačkog rada*. Banja Luka: Pravni fakultet.
27. Zenzerović, Robert i Černe, Ksenija i Petrović, Gordana. 2016. „Računovodstvo konkurenata kao instrument strateškog informiranja menadžmenta - hrvatska iskustva“. *Ekonomski pregled*. 67(1):44-60.