

Gordana Petrović\*  
Ksenija Černe\*\*  
Robert Zenzerović\*\*\*

UDK 339.137:657.1(497.5)  
JEL Classification M41, L13  
Prethodno priopćenje

## RAČUNOVODSTVO KONKURENATA KAO INSTRUMENT STRATEŠKOG INFORMIRANJA MENADŽMENTA – HRVATSKA ISKUSTVA

*Računovodstvo konkurenata, kao središnji dio analize konkurencije, suvremeni je instrument strateškog informiranja menadžmenta koji, analizirajući prikupljene kvantitativne podatke o sadašnjem poslovanju konkurenata i podatke o konkurentima koji se odnose na bližu budućnost, nastoji menadžmentu osigurati kvalitetnu podlogu za donošenje strateških poslovnih odluka. Svrha rada je utvrditi specifične vrste te intenzitet korištenja tehnika računovodstva konkurenata prema veličini poslovnih subjekata, broju konkurenata na tržištu, stupnju konkurentnosti tržišta, prema 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 korištene statističke metode analize te induktivna metoda.*

*Rezultati istraživanja sugeriraju kako se broj korištenih tehnika računovodstva konkurenata razlikuje ovisno o veličini poslovnih subjekata i njihovoj tržišnoj poziciji, dok vrsta konkurentne strategije, stupanj konkuren-*

---

\* G. Petrović, studentica Fakulteta ekonomije i turizma "Dr. Mijo Mirković" pri Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli (e-mail: gordana.petrovic@unipu.hr)

\*\* K. Černe, docentica Fakulteta ekonomije i turizma "Dr. Mijo Mirković" pri Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli (e-mail: ksenija.cerne@unipu.hr)

\*\*\* R. Zenzerović, izvanredni profesor Fakulteta ekonomije i turizma "Dr. Mijo Mirković" pri Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli (e-mail: robert.zenzerovic@unipu.hr)

Autori zahvaljuju recenzentima na temeljitom pregledu rada i dostavljenim sugestijama.

Rad je primljen u Uredništvo 18. 9. 2015., a prihvaćen je za objavu 19. 2. 2016.

*tnosti tržišta, odnosno broj konkurenata na tržištu ne utječe značajno na broj korištenih tehnika. Tehnike računovodstva konkurenata intenzivnije koriste veliki poslovni subjekti te subjekti koji zauzimaju poziciju tržišnog lidera, sljedbenika i izazivača.*

*Ključne riječi: poslovno odlučivanje, strateško računovodstvo, računovodstvo konkurenata, analiza konkurencije*

## 1. Uvod

Upravljačko računovodstvo kao sustav informacijske potpore upravljačkim strukturama poslovnog subjekta sadrži i dugoročnu, stratešku komponentu. U literaturi je strateška komponenta upravljačkog računovodstva poznata pod terminom strateško upravljačko računovodstvo, odnosno strateško, strategijsko računovodstvo, a uzme li se u obzir temeljnu funkciju računovodstva – računovodstveno informiranje, može se govoriti i o strateškom informiranju menadžmenta.

Kenneth Simmonds smatra se prvim autorom koji je definirao strateško upravljačko računovodstvo kao „dio upravljačkog računovodstva, čije je djelovanje usmjereno na pripremu informacija o utjecaju eksternih činitelja na uspješnost poslovnog sustava, on uključuje i nefinancijske informacije, te ih povezuje sa informacijama internog obračuna“ (Simmonds, 1981: 26). Michael Eugene Porter naglasak stavlja na potrebu da strateško računovodstvo osigura informacije za strateški menadžment, za osiguranje dugoročne profitabilnosti u određenoj grani djelatnosti, neovisno o prijatnji ulaska novih konkurenata, novih supstituta, a uz rivalstvo postojećih konkurenata i promjene u pregovaračkoj moći dobavljača i kupaca (Porter, 1985.). Bromwich ističe potrebu da se menadžerskom računovodstvu doda strateška perspektiva, kako bi način obuhvata troškova uskladio sa strategijom i strukturom troškova konkurencije (Bromwich 1990: 28.), dok Lee Inman naglasak stavlja na strateško upravljanje troškovima te utvrđuje relativne pozicije troškova u lancu vrijednosti odnosa određenog sustava s okruženjem, s ciljem da se osigura održivost one troškovne strukture koja mu osigurava komparativne prednosti i stvaranje vrijednosti proizvoda/usluge, koju je kupac spreman platiti (Lee Inman, 1994.). Zahirul Hoque, nadalje, strateško računovodstvo definira kao proces identifikacije, prikupljanja, izbora i analize računovodstvenih podataka, koje će menadžerskom timu pomoći u donošenju strategijskih odluka, te u postizanju efektivnosti (Hoque, 2003: 15).

Dugoročna usmjerenost strateškog računovodstva, odnosno strateškog informiranja menadžmenta podrazumijeva i usmjerenost na konkurente što je naglašeno od strane više autora, a posebice Portera. Računovodstvo usmjereno na

konkurente, računovodstvo konkurencije, odnosno računovodstvo konkurenata<sup>1</sup> suvremeni je instrument strateškog informiranja menadžmenta i zauzima jedno od središnjih mjesta u njegovom razmatranju. Upravo su aktualnost tematike i nedostatak informacija o primjeni računovodstva konkurenata u Republici Hrvatskoj predstavljali glavni poticaj autorima da provedu istraživanje među poslovnim subjektima te javnosti prezentiraju teorijske postavke i dobivene rezultate u ovom značajnom segmentu strateškog informiranja menadžmenta.

## 2. Teorijski okvir računovodstva konkurenata

Računovodstvo konkurenata predstavlja instrument strateškog računovodstva. Uz računovodstvo konkurenata, kao instrumenti strateškog računovodstva javljaju se računovodstvo kupaca, specifični obračuni troškova, instrumenti planiranja, kontrole i procjene rezultata te donošenja strateški orijentiranih poslovnih odluka (Cinquini and Tenucci, 2010: 234-235; Gulin et al., 2011: 466-471). Svaki navedeni instrument ima svoje tehnike primjene čiji izbor ovisi o specifičnostima djelatnosti, mogućnostima računovodstvenog informacijskog sustava te kompetenciji menadžmenta da prepozna važnost i koristi informacije neophodne za donošenje strateških odluka. Koje će se tehnike strateškog računovodstva primijeniti u određenom poslovnom sustavu, također ovisi o informacijskim zahtjevima strateškog menadžmenta, o kompetencijama računovodstvene funkcije i korištenim tehnologijama. Cilj je osigurati informacije temeljem kojih će se moći donositi poslovne odluke o izboru dugoročno prihvatljivog asortimana ponude, ali i ocjenjivati je li ciljni proizvod troškovno prihvatljiv, tržišno konkurentan i u skladu s prihvaćenim strategijama (Gulin et al., 2011: 471).

Terminološko određenje pojma računovodstvo konkurenata polazi od njegovog razlikovanja od pojma analiza konkurencije. Iako postoje mišljenja da se radi o istoznačnicama, brojni autori ne slažu se 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 izvedbe. Analiza konkurencije se može promatrati kao proces sustavnog prikupljanja, organiziranja, analiziranja i distribuiranja informacija o konkurentima i vanjskom okruženju, na etičan način, kako bi se očuvala i poboljšala konkurentna prednost (Malinić, Jovanović i Janković, 2012:303). Glavni cilj analize konkurencije sastoji se u pri-

---

<sup>1</sup> Pojedini autori koriste termine *Competitor focused accounting*, *Accounting for the competitor* i *Competitors accounting* kao sinonime.

kupljanju dostatne količine odgovarajućih informacija koje poslovnom subjektu omogućuju predviđanje na koji način će poslovanje konkurenta utjecati 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: Tko su naši konkurenti? Koje su im strategije i ciljevi? Koje su im prednosti i slabosti? Koliko je konkurent dobar u svom poslovanju? Mogu li se predvidjeti njegovi budući poslovni potezi? i slično. Osnovni koraci u analizi konkurencije obuhvaćaju utvrđivanje proizvoda i usluga koje poduzeće pruža te utvrđivanje kupaca, identificiranje tekućih i potencijalnih konkurenata, prikupljanje informacija o svakom pojedinom konkurentu, detaljno istraživanje svakog konkurenta te provođenje komparativne analize konkurenata, a uobičajeno su u ingerenciji organizacijske jedinice zadužene za planiranje i kontrolu. Analiza konkurencije ima mnoge prednosti među kojima se ističu benchmarking industrije, učenje od konkurenata, pozicioniranje te identificiranje prilika i prijetnji (Cheong, 2011: 1).

Uloga računovodstva u analizi konkurencije danas je nezaobilazna te zauzima središnje mjesto. 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 kvalitetu informacija
- (3) predviđaju buduće troškove konkurentskih proizvoda (Cheong, 2011:3).

Računovodstvo konkurenata odnosi se ponajviše na analizu koja će rezultirati procjenom visine i strukture troškova konkurenata te financijskom procjenom prepreka koje postoje da bi potencijalni novi konkurenti ušli na tržište. Cilj računovodstva konkurenata sadržan je u stvaranju kvalitetne informacijske podloge koja će biti temelj za donošenje strateških odluka i postizanje konkurentske prednosti.

Prema Guildingu postoji pet praksi, odnosno načina analize konkurencije koje se sadržajno mogu klasificirati u računovodstvo konkurenata. Radi se o slijedećim tehnikama računovodstva konkurenata:

- (1) procjena troškova konkurenata
- (2) praćenje pozicije konkurenata
- (3) procjena konkurenata koja se temelji na objavljenim financijskim izvješćima
- (4) strateški trošak
- (5) strateška cijena (Guilding, 1999:585).

Cheong u svom radu spominje kako su ključne prednosti analize konkurencije industrijski benchmarking, učenje od konkurenta, bolje pozicioniranje u vidu troškovnog vodstva ili diferencijacije te identificiranje prilika i prijetnji (Cheong,

2011:1). Kako navodi Cheong, nakon što poduzeće odredi svoje konkurente potrebno je provesti njihovu analizu korištenjem tehnika računovodstva konkurenata. Neke od tehnika računovodstva konkurenata koje se pritom provode mogu biti sljedeće:

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

Koristeći informacije koje računovodstvo konkurenata pruža, poslovnom subjektu osigurati će se podloga za dobivanje 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 tvrtkama?

(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 tvrtke? Ima li konkurent superiorniju tehnologiju? Kakva je likvidnost konkurenta? Kakva je kvaliteta menadžmenta? (Malinić, Jovanović i Janković, 2012:299).

Iz svega navedenog moguće je istaknuti ključne elemente koji potvrđuju širi obuhvat pojma analize konkurencije u odnosu na računovodstvo konkurenata, a koji su prikazani tablicom 1.

Tablica 1:

### ODNOS RAČUNOVODSTVA KONKURENATA I ANALIZE KONKURENCIJE

Kriterij	Računovodstvo konkurenata	Analiza konkurencije
<i>Funkcija</i>	Analiza podataka	Upravljanje podacima
<i>Način informiranja</i>	Tvrđi, kvantitativni	Meki, kvalitativni
<i>Vremenski horizont</i>	Sadašnjost i bliska budućnost	Predviđanje dalje budućnosti
<i>Tip procjene (metode analize)</i>	Analitičke, tehničke vještine	Sintetičke, interpersonalne vještine
<i>Obuhvat podataka</i>	Unutarnji i vanjski	Vanjski

Izvor: Malinić, S., Jovanović, D. i Janković, M. (2012.) Competitive Management Accounting – Response to the Challenges of Strategic Business Decision Making. *Economics and Organization*. Vol. 9. Facta Universitatis. str. 304.

### 3. Istraživanje primjene računovodstva konkurenata u Republici Hrvatskoj

Postojeća istraživanja na području računovodstva konkurenata u Republici Hrvatskoj nisu u dovoljnoj mjeri obradila ovaj instrument strateškog računovodstva. U dosadašnjim istraživanjima naglasak je pretežno stavljan na korištenje pojedinih instrumenata strateškog računovodstva općenito, ali bez detaljnijeg fokusiranja na računovodstvo konkurenata, odnosno na pojedine tehnike kojima se ono koristi (npr. Ramljak i Rogošić, 2012.).

Cilj je rada utvrditi stupanj korištenja pojedinih tehnika računovodstva konkurenata te analizirati obilježja poduzeća koja koriste, odnosno ne koriste navedene tehnike. U tom smislu, tijekom veljače 2015. godine pristupilo se anketiranju poslovnih subjekata sa sjedištem u Republici Hrvatskoj. Anketiranje je provedeno slanjem anketnog upitnika u digitalnom obliku. Anketni upitnik sadržavao je ukupno 12 pitanja kojima su se nastojala utvrditi:

1. Obilježja poslovnih subjekata – veličina, konkurentska pozicija i strategija te stupanj konkurencije na tržištu na kojem subjekt djeluje
2. Vrste i intenzitet korištenja tehnika računovodstva konkurenata
3. Izvori informacija korištenih u računovodstvu konkurenata
4. Razlozi nekorisćenja tehnika računovodstva konkurenata.

U obradi prikupljenih podataka korištene su odgovarajuće statističke metode analize i to primarno metode deskriptivne statistike, dok su u izvođenju i obrazlaganju zaključaka kombinirane induktivne i deskriptivne znanstvene metode.

Popunjavanju anketnog upitnika poslanog na ukupno 1.000 adresa odazvalo se ukupno 100 poslovnih subjekata, odnosno stopa odziva iznosila je 10%. Upitnik je bio namijenjen upravljačkim tijelima poslovnih subjekata. Uzorak je oblikovan na način da odražava strukturu poslovnih subjekata prema veličini. Iz tablice 2. vidljivo je da u strukturi poslovnih subjekata dominiraju mali poslovni subjekti (74) nakon čega slijede srednje veliki (18) i veliki subjekti (8). Usporedbom strukture uzorka sa strukturom poslovnih subjekata u Republici Hrvatskoj, može se uočiti veći udio velikih i srednje velikih poduzetnika u uzorku. Naime, mali poslovni subjekti u Republici Hrvatskoj čine 98,4% ukupnog broja poduzetnika, dok na srednje, odnosno velike otpada 1,3%, odnosno 0,3% subjekata (CEPOR, 2015: 16). Broj poslovnih subjekata uključenih u uzorak prema odabranim obilježjima prikazan je tablicom 2.

*Tablica 2.*

#### BROJ POSLOVNIH SUBJEKATA UKLJUČENIH U UZORAK PREMA ODABRANIM OBILJEŽJIMA

Poslovni subjekti prema veličini	Malo	Srednje	Veliko	
	74	18	8	
Poslovni subjekti prema broju konkurenata na tržištu	U monopolističkoj konkurenciji	Oligopolist	Monopolist	
	90	7	3	
Poslovni subjekti prema stupnju konkurentnosti tržišta na kojem djeluju	Nisko konkurentno	Srednje konkurentno	Visoko konkurentno	
	18	48	34	
Poslovni subjekti prema tržišnoj poziciji	Tržišni lider	Izazivač	Sljedbenik	Tržišni tamponer
	15	19	54	12
Poslovni subjekti prema vrsti konkurentne strategije	Izgradnja	Držanje	Ubiranje plodova	Napuštanje
	58	31	10	1

Izvor: Rezultati istraživanja

Analizom poslovnih subjekata prema tržišnoj poziciji koju zauzima, obuhvaćene su četiri skupine 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 opskrbljuju tržišne segmente koje lideri smatraju neprofitabilnima. U strukturi uzorka (tablica 2.) dominiraju sljedbenici (54), nakon kojih slijede izazivači (19), tržišni lideri (15) i tamponeri (12).

Promatrajući stupanj konkurentnosti industrije u kojoj poslovni subjekti djeluju (tablica 2.), najveći broj njih okarakterizirao je svoju djelatnost kao srednje konkurentnu (48), dok njih 34 posluje u visoko konkurentnom okruženju pri čemu je 90 poslovnih subjekata istaknulo da je okruženo mnogobrojnim konkurentima.

U istraživanju se također nastojala utvrditi vrsta konkurentne strategije koju poslovni subjekti koriste pri čemu je korišten pristup koji ističe sljedeće četiri strategije:

1. Strategija izgradnje: cilj je povećanje tržišnog udjela te je prikladna za poslove s visokom stopom rasta i niskom stopom tržišnog udjela kod kojih se planira povećati tržišni udio.

2. Strategija držanja: cilj je sačuvati tržišni udio određenog proizvoda te je kao takva prikladna za poslove s niskom stopom tržišnog rasta i visokom stopom udjela.

3. Strategija ubiranja plodova: cilj je povećati kratkoročni priljev 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 financijska sredstva potrebna za održavanje tih poslova prikladnije 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 (tablica 2.) dominiraju poslovni subjekti sa konkurentskom strategijom izgradnje (58) i držanja (31), dok su najmanje zastupljeni subjekti koji koriste strategiju ubiranja plodova (10), odnosno strategiju napuštanja (1).

Naredno područje analize fokusiralo se na korištenje tehnika računovodstva konkurenata (tablica 3.). U razmatranje su uključene tipične tehnike poput analize troškova konkurenata (procjenjuje se struktura troškova konkurenata, odnosno jedinični trošak proizvoda/usluga), praćenje položaja konkurenata (podrazumijeva opsežnu analizu tržišnog udjela, prometa, profitne marže, volumena, iskorišteno-

sti kapaciteta te dostupnosti resursa), interpretacija javno objavljenih financijskih izvještaja (koriste se uobičajene tehnike horizontalne, vertikalne i analize financijskih pokazatelja), usporedba poslovanja s drugim poduzećem (konkurentski benchmarking), analiza lanca stvaranja vrijednosti (identificiraju se aktivnosti konkurenata koje stvaraju vrijednost za kupce, utvrđuju se njihovi troškovi koji se uspoređuju s troškovima poduzeća čime se dolazi do zaključaka o postojanju eventualnih konkurentskih prednosti), analiza kvalitete i cijene proizvoda konkurenata (uz analizu kvalitativnih obilježja proizvoda i cijene odgovarajuća pozornost posvećena je proizvodnom mixu, troškovima pakiranja i ambalaže te troškovima usluživanja kupaca) te analiza profitabilnosti industrije, odnosno djelatnosti (benchmarking industrije).

*Tablica 3.*

**BROJ ANKETIRANIH PODUZEĆA S OBZIROM NA (NE)KORIŠTENJE  
TEHNIKA RAČUNOVODSTVA KONKURENATA**

<b>Tehnike računovodstva konkurenata</b>	<b>Koristi</b>	<b>Ne koristi</b>
Analiza troškova konkurenata	32	68
Praćenje položaja konkurenata	61	39
Interpretacija objavljenih financijskih izvještaja	52	48
Usporedba poslovanja s drugim poduzećem - benchmarking	58	42
Analiza lanca stvaranja vrijednosti	25	75
Analiza kvalitete proizvoda i cijene konkurenata	60	40
Analiza profitabilnosti industrije	35	65
Ništa od navedenog	28	72

Izvor: Rezultati istraživanja

Rezultati istraživanja ukazuju da 28 poslovnih subjekata uopće ne koristi tipične tehnike računovodstva konkurenata koje su obuhvaćene provedenim istraživanjem, dok ostali koriste neku od tehnika obuhvaćenih upitnikom. Većinom se radi o malim poslovnim subjektima (njih 23) koji su prema tržišnom udjelu okarakterizirani kao sljedbenici i tržišni tamponeri te računovodstvu konkurenata ne pridaju osobitu pozornost (tablica 5). Ove rezultate treba promatrati u kontekstu činjenice da polovina ove skupine poslovnih subjekata koristi konkurentsku strategiju izgradnje te se u tom kontekstu korištenje tehnika računovodstva konkurenata može smatrati jednim od ključnih izvora informacija za donošenje odgovarajućih poslovnih odluka, a posredno i uspjeha. Potreba korištenja tehnika računovodstva konkurenata dodatno je naglašena, budući da je većina subjekata koja ih ne koristi okružena mnogobrojnim konkurentima i posluje na srednje konkurentnom trži-

štu. Među ključnim problemima u nekorisćenju osnovnih tehnika računovodstva konkurenata poslovni subjekti ističu nedovoljan broj djelatnika koji bi obavljali aktivnosti praćenja konkurenata te nepoznavanje metodologije.

Među korištenim tehnikama računovodstva konkurenata najistaknutije mjesto zauzima praćenje položaja konkurenata, analiza kvalitete proizvoda i cijene konkurenata te benchmarking, dok se s druge strane najmanje koriste analiza lanca stvaranja vrijednosti, analiza troškova konkurenata te analiza profitabilnosti industrije (tablica 4.). Izraženo je, dakle korištenje relativno jednostavnijih tehnika računovodstva konkurenata i onih koje naglasak stavljaju na nefinancijske pokazatelje o poslovanju konkurenata poput tržišnog udjela, kvalitete proizvoda, dok se financijski pokazatelji manje koriste. Rezultati korištenja pojedinih vrsta tehnika računovodstva konkurenata nisu neočekivani pri čemu se manja zastupljenost tehnika utemeljenih na financijskim pokazateljima može pripisati nedostatku raspoloživih izvora informacija te kompleksnosti samih tehnika.

Tablica 4.

#### UČESTALOST KORIŠTENJA TEHNIKA RAČUNOVODSTVA KONKURENATA

Metode koje koristi računovodstvo konkurenata	Nikad	Rijetko	Jednom godišnje	Dvaput godišnje	Višeputa godišnje
Analiza troškova konkurenata	68	13	8	7	4
Praćenje položaja konkurenata	39	13	17	12	19
Interpretacija objavljenih financijskih izvještaja	48	6	26	10	10
Usporedba poslovanja s drugim poduzećem - benchmarking	42	7	18	18	15
Analiza lanca stvaranja vrijednosti	75	10	9	3	3
Analiza kvalitete proizvoda i cijene konkurenata	40	3	18	9	30
Analiza profitabilnosti industrije	65	8	12	7	8

Izvor: Rezultati istraživanja

Analizom dobivenih rezultata o korištenju tehnika računovodstva konkurenata prema veličini poslovnih subjekata utvrđeno je da najveći broj tehnika u prosjeku koriste veliki poslovni subjekti (4,9)<sup>2</sup>, dok srednje veliki i mali koriste

<sup>2</sup> Prosjek predstavlja odnos broja korištenih tehnika od strane pojedinih skupina subjekata i broja subjekata unutar pojedine skupine.

u prosjeku 3,3, odnosno 3 tehnike. Svi veliki poslovni subjekti prate položaj konkurenata, sedam od njih osam uspoređuje se s konkurentima te analizira kvalitetu i cijenu proizvoda konkurencije nakon čega slijedi korištenje tehnika interpretacije objavljenih financijskih izvještaja, analiza profitabilnosti industrije i troškova konkurenata te naposljetku analiza lanca stvaranja vrijednosti koju koriste svega dva anketirana velika poduzetnika. U strukturi korištenja pojedinih tehnika računovodstva konkurenata među malim i srednje velikim poduzetnicima nema značajnijih razlika te je redosljed njihovog korištenja identičan kao i kod velikih poslovnih subjekata. Razlika je sadržana u učestalosti korištenih tehnika koje variraju od 56%, odnosno 55% za tehnike praćenja položaja konkurenata i benchmarking pa do približno 23% za najmanje korištenu tehniku analize lanca stvaranja vrijednosti (tablica 5.).

Analizom vrsta korištenih tehnika prema tržišnoj poziciji poslovnih subjekata nastojalo se utvrditi postoje li specifičnosti korištenih tehnika prema poziciji koju poduzeće zauzima. Tehnike računovodstva konkurenata najmanje koriste tržišni tamponeri (u prosjeku 1,8 tehnike), dok je za ostale subjekte broj korištenih 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 isti nastoje zadržati ili povećati svoj tržišni udio (tablica 5.). Rezultati istraživanja upućuju na zaključak da se učestalost korištenih tehnika računovodstva konkurenata značajno razlikuje samo između tamponera, (koji opskrbljuju manje tržišne niše i u istraživanju obuhvaćaju male poslovne subjekte), i ostalih skupina subjekata. Korištene tehnike računovodstva konkurenata otkrivaju nam i na što pojedine skupine poslovnih subjekata osobito usmjeravaju pozornost. Tržišni lideri u promatranom uzorku iznadprosječno koriste analizu troškova konkurenata što ukazuje da im je osobito važna struktura troškova konkurencije sukladno kojoj mogu pronaći dodatni prostor za racionalizaciju, odnosno utvrditi svoj relativni položaj u pogledu strukture troškova. Oni također intenzivnije koriste drugu složeniju tehniku računovodstva konkurenata – analizu lanca stvaranja vrijednosti čime stječu kompleksniji uvid u specifičnosti poslovanja konkurenata, odnosno potencijalne prijetnje u pogledu gubitka tržišnog udjela. U analizi konkurenata tržišni izazivači izraženije koriste tehnike praćenja položaja konkurenata i interpretaciju javno objavljenih podataka u financijskim izvještajima, dakle jednostavnije tehnike računovodstva konkurenata. Sljedbenici u prosjeku intenzivnije koriste analizu lanca stvaranja vrijednosti i analizu profitabilnosti industrije te analizu kvalitete proizvoda i cijene konkurenata. Usmjereni su, poput tržišnih lidera, kompleksnijim tehnikama računovodstva konkurenata. Prethodno je obrazloženo da korištenje pojedinih tehnika računovodstva konkurenata ovisi o nizu čimbenika među kojima središnje mjesto zauzima kompetencija djelatnika, kako menadžmenta, tako i djelatnika računovodstvene službe. U tom smislu treba i tumačiti prethodne rezultate iako bi se od izazivača moglo očekivati intenzivnije korištenje kompleksnijih tehnika koje bi im mogle pomoći u realizaciji izabrane strategije izgradnje.

Naredno područje analize usmjereno je prema korištenju tehnika računovodstva konkurenata ovisno o vrsti izabrane konkurentne strategije. Rezultati istraživanja ukazuju da među poslovnim subjektima ne postoji značajna razlika u učestalosti korištenja tehnika računovodstva konkurenata ovisno o izabranoj strategiji. Naime, 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 računovodstva konkurenata<sup>3</sup>. U realizaciji strategije izgradnje poslovni subjekti intenzivnije se oslanjaju na praćenje položaja konkurenata, interpretaciju objavljenih financijskih izvještaja i analizu troškova, dok subjekti koji koriste strategiju držanja učestalije koriste analizu lanca stvaranja vrijednosti te analizu kvalitete proizvoda i cijene konkurenata.

Analizom učestalosti korištenih tehnika računovodstva konkurenata prema stupnju konkurentnosti tržišta utvrđeno je da ne postoje značajnije razlike među subjektima. Naime, prosjek korištenih 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 korištenih tehnika manji na nisko konkurentnom u odnosu na ostala više konkurentna tržišta. Slični rezultati dobiveni su analizom prikupljenih podataka po subjektima ovisno o broju konkurenata na tržištu. Manje konkurentna tržišta poput monopola karakterizira manji broj korištenih tehnika (3,3) u odnosu na oligopol (3,6), odnosno monopolističku konkurenciju (3,5).

---

<sup>3</sup> Strategiju napuštanja primjenjuje svega jedan poslovni subjekt te stoga nismo u mogućnosti izvoditi odgovarajuće zaključke.

Tablica 5.

## KORIŠTENJE TEHNIKA RAČUNOVODSTVA KONKURENATA PREMA POJEDINIM OBILJEŽJIMA POSLOVNIH SUBJEKATA

Vrsta poduzeća	Analiza troškova konkurenata	Praćenje položaja konkurenata	Interpretacija objavljenih financijskih izvještaja	Usporedba poslovanja s drugim poduzećem	Analiza lanca stvaranja vrijednosti	Analiza kvalitete proizvoda i cijene konkurenata	Analiza profitabilnosti industrije	Ništa od navedenog
Poslovni subjekti prema veličini								
Malo	22	42	35	40	18	43	25	23
Srednje	6	11	11	11	5	10	5	5
Veliko	4	8	6	7	2	7	5	0
Poslovni subjekti prema tržišnoj poziciji								
Tržišni lider	6	9	8	8	4	9	5	3
Izazivač	7	14	13	12	5	10	7	3
Sljedbenik	17	33	28	34	15	37	21	15
Tržišni tamponer	2	5	3	4	1	4	2	7
Poslovni subjekti prema vrsti konkurentne strategije								
Izgradnja	20	39	33	33	13	33	21	16
Držanje	9	15	13	19	9	21	10	9
Ubiranje plodova	2	6	6	5	3	5	4	3
Napuštanje	1	1	0	1	0	1	0	0
Poslovni subjekti prema stupnju konkurentnosti tržišta na kojem djeluju								
Niskokonkurentno	6	10	9	9	7	9	7	7
Srednjekonkurentno	17	31	25	29	8	31	16	12
Visokokonkurentno	9	20	18	20	10	20	12	9
Poslovni subjekti prema broju konkurenata na tržištu								
Monopolist	1	2	2	2	1	1	1	1
Oligopolist	3	5	2	4	3	5	3	2
U monopolističkoj konkurenciji	28	54	48	52	21	54	31	25

Izvor: Rezultati istraživanja

Tablicom 6. prikazani su izvori iz kojih poslovni subjekti crpe informacije o konkurentima. Najveći broj poslovnih subjekata koristi internet kao izvor informacija, iako se s obzirom na dostupnost informacija putem interneta moglo očekivati i intenzivnije korištenje ovog izvora. Javno objavljene informacije poput financijskih izvješća, službenih statistika i ostalih materijala također 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 uspostave kvalitetnih mehanizama komunikacije s dobavljačima, odnosno kupcima, dok s druge strane od poduzeća zahtijeva opreznost u pogledu davanja informacija istim dobavljačima, odnosno kupcima, budući oni na isti način komuniciraju s našim konkurentima. Najmanje korišteni izvori informacija jesu obrnuti inženjering te banke i financijska tržišta. Razlog tako malom korištenju tih izvora informacija sadržan je u činjenici da je obrnuti inženjering složen proces koji zahtijeva određen broj ljudi, dok su banke i financijska tržišta vezana poslovnom tajnom, te ne mogu davati povjerljive informacije.

*Tablica 6.*

**BROJ POSLOVNIH SUBJEKATA PREMA KORIŠTENIM IZVORIMA  
 INFORMACIJA O KONKURENTIMA**

Vrsta izvora informacija	Broj poduzeća
Internet	67
Objavljeno financijsko izvješće	48
Zajednički dobavljači i kupci	46
Službene statistike	44
Objavljeni materijali i dokumenti konkurencije	42
Fizičko promatranje	41
Konkurentski benchmarking	28
Strateška analiza troškova	18
Bivši zaposlenici konkurenata	17
Banke i financijska tržišta	7
Obrnuti inženjering	6

Izvor: Rezultati istraživanja

#### 4. Zaključak

Računovodstvo konkurenata uži je pojam od analize konkurencije. Analizirajući prikupljene kvantitativne podatke o sadašnjem poslovanju konkurenata te podatke o konkurentima koji se odnose na bližu budućnost, računovodstvo konkurenata nastoji menadžmentu osigurati kvalitetnu podlogu za donošenje strateških poslovnih odluka.

Rezultati istraživanja provedenog među poslovnim subjektima u Republici Hrvatskoj pokazuju da 72% anketiranih subjekata koristi osnovne tehnike računovodstva konkurenata, dok se ostatak anketiranih koji čine pretežito mali poslovni subjekti njima ne koristi. Ključni razlozi nekorištenja osnovnih tehnika računovodstva konkurenata sastoje se u nedovoljnom broju djelatnika, ali i nepoznavanju metodologije računovodstva konkurenata na što upućuju i rezultati vezani za vrste korištenih tehnika. Naime, kod anketiranih poslovnih subjekata izraženo je korištenje relativno jednostavnijih tehnika računovodstva konkurenata, kao i onih koje naglasak stavljaju na nefinancijske pokazatelje, dok se tehnike utemeljene na financijskim pokazateljima manje koriste što se može pripisati nedostatku raspoloživih izvora informacija te kompleksnosti samih tehnika. Broj korištenih tehnika računovodstva konkurenata razlikuje se ovisno o veličini poslovnih subjekata i njihovoj tržišnoj poziciji, dok vrsta konkurentske strategije, stupanj konkurentnosti tržišta, odnosno broj konkurenata na tržištu ne utječe značajno na broj korištenih tehnika. Tehnike računovodstva konkurenata 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 korištenje osnovnih tehnika računovodstva konkurenata, ali i korištenje složenijih tehnika koje bi omogućile poslovnim subjektima donošenje kvalitetnijih strateških poslovnih odluka. Osnovna ograničenja istraživanja sadržana su u veličini i možebitnim nedostacima izbora slučajnog uzorka te korištenju metoda deskriptivne statistike. Stoga se dobiveni rezultati i izvedeni zaključci mogu smatrati više indikativnim nego konačnim. Unatoč tome, njihova vrijednost nije umanjena te može predstavljati kvalitetno polazište za produbljivanje istraživanja na području računovodstva konkurenata. U tom kontekstu u budućim se istraživanjima predlaže verifikacija dobivenih rezultata provedbom intervjua s upravljačkim tijelima i računovođama poslovnih subjekata te korištenje kompleksnijih statističkih metoda u izvođenju odgovarajućih zaključaka.

## LITERATURA

- Brody, R. (2008). "Issues in Defining Competitive Intelligence: An Exploration", *Journal of Competitive Intelligence and Management*. 4 (3), str. 3-16. Competitive Intelligence Foundation.
- Bromwich, M. (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.
- CEPOR (2015). *Izviješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj – 2014*, str. 1-100.
- Chun Cheong, F. (2011). Competitor analysis and accounting. *PBE Management Accountig and Finance*. School of Business: Macao Polytechnic Institute, str. 1–5. Dostupno na: <http://www.hkiaat.org/images/uploads/articles/PBE%20PII%20Competitor%20analysis.pdf>. Pristupljeno: 22. travnja 2015.
- Cinquini, L. i Tenucci A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. *Journal of Accounting & Organizational Change*. Vol. 6. No. 2. str. 228-259. Dostupno na: [http://web1.sssup.it/publicazioni/ugov\\_files/102310\\_Cinquini-Tenucci\\_JAOC\\_2010.pdf](http://web1.sssup.it/publicazioni/ugov_files/102310_Cinquini-Tenucci_JAOC_2010.pdf). Pristupljeno: 22. travnja 2015.
- Currie, J. (2011). Focusing on Competitors in Strategic Performance Management, *Certified Public Accountants*. str. 1–6. Dostupno na: <http://www.cpaireland.ie/docs/default-source/Students/Study-Support/P2-Strategic-Performance-Management/focusing-on-competitors-in-strategic-performance-management.pdf?sfvrsn=0>. Pristupljeno: 21. travnja 2015.
- Čadež, S. (2006). "The Application of Strategic Management Accounting Techniques in Slovenian Manufacturing Companies". *Zagreb International Review of Economics & Business*. 9 (1).
- Guilting, C. (1999). Competitive-focused Accounting: An Explanatory Note, *Accounting, Organization and Society*. Vol. 24. str. 583-595. Dostupno na: [http://www.researchgate.net/publication/4877718\\_Competitor-focused\\_accounting\\_an\\_exploratory\\_note/links/0c9605202cd8bef97f000000](http://www.researchgate.net/publication/4877718_Competitor-focused_accounting_an_exploratory_note/links/0c9605202cd8bef97f000000). (Pristupljeno: 21. travnja 2015.)
- Gulin, D. et al. (2011.). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: HZRiFD.
- Hesford, J.W. (2008). "An Empirical Investigation of Accounting Information Use in Competitive Intelligence". *Journal of Competitive Intelligence and Management*. 4 (3), str. 17-49. Competitive Intelligence Foundation.
- Hoque, Z. (2003). *Strategic Management Accounting, Concepts, Processes and Issues*. 2nd edition. Pearson Education.
- Kotler, P. (2008). *Upravljanje marketingom*. Zagreb: Mate.

- Lee Inman, M. (1994). *Strategic Management Accounting*. ACCA.
- Malinić, S., Jovanović, D. i Janković, M. (2012.) Competitive Management Accounting – Response to the Challenges of Strategic Business Decision Making. *Economics and Organization*. Vol. 9. Facta Universitatis. str. 297-309. Dostupno na: <http://facta.junis.ni.ac.rs/eao/eao201203/eao201203-02.pdf>. Pristupljeno: 20. veljače 2015.
- Milićević, V. (2003). *Strategijsko upravljačko računovodstvo*. Ekonomski fakultet. Beograd
- Perry, R., Ross, M., Technical Information Service. (2008). Competitor Analysis. The Chartered Institute of Management Accountants. Dostupno na: [http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid\\_tg\\_competitor\\_analysis\\_nov08.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid_tg_competitor_analysis_nov08.pdf) (Pristupljeno: 15.ožujka.2015.)
- Porter, M.E. (1985). *Competitive Advantage*. Free Press. New York.
- Ramljak, B., Rogošić, A. (2012). “Strategic Management Accounting Practices in Croatia”. *The Journal of International Management Studies*. 7 (2), str. 93-100.
- Simmonds, K. (1981). “Strategic Management Accounting”. *Management accounting*. 59 (4), str. 26-30.

## COMPETITORS' ACCOUNTING AS AN INSTRUMENT OF MANAGEMENT STRATEGICAL INFORMING - CROATIAN EXPERIENCE

### Summary

Competitors' accounting, as a central part of the competition analysis, is a contemporary instrument of strategic accounting that, analyzing the collected quantitative data on the current operations of competitors and details of competitors concerning their near future endeavors, ensures high-quality basis for making strategic business decisions. The purpose of this paper is to determine the specifics of the type and intensity of the competitors accounting techniques used according to the size of businesses, the number of competitors in the market, the level of competitiveness of the market, the market position of the surveyed subjects as well as the type of competitive strategy they used.

This paper presents the results of research conducted by using the survey method. The conclusions were drawn using the statistical methods as well as method of induction.

Number of competitors' accounting techniques used differs depending on the size of businesses and their market position while the type of competitive strategy, degree of competitiveness of the market and the number of competitors in the market does not significantly affect the number of techniques used. Competitors accounting techniques are intensively used by large businesses and entities that are the market leaders, followers and challengers.

Keywords: business decision-making, strategic accounting, competitors accounting, competition analysis