

ROMÂNIA
MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE ȘI CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE
UNIVERSITATEA "1 DECEMBRIE 1918" ALBA IULIA
ȘCOALA DOCTORALĂ
DOMENIUL CONTABILITATE

TEZĂ DE DOCTORAT
(REZUMAT)

Conducător de doctorat,

Prof.univ.dr. BRICIU SORIN

Doctorand,
ANAMARIA ȚEPEȘ-BOBESCU

Alba Iulia
2016

ROMÂNIA

**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA "1 DECEMBRIE 1918" ALBA IULIA
ȘCOALA DOCTORALĂ
DOMENIUL CONTABILITATE**

Optimizarea proceselor de business prin reducerea costurilor operaționale în execuția unui proiect de construcții

Conducător de doctorat,

Prof.univ.dr. BRICIU SORIN

**Doctorand,
ANAMARIA ȚEPEȘ-BOBESCU**

**Alba Iulia
2016**

CUPRINSUL REZUMATULUI TEZEI DE DOCTORAT

<i>Cuprinsul tezei de doctorat</i>	4
<i>Introducere</i>	7
<i>Motivația alegerii temei de cercetare</i>	8
<i>Stadiul cunoașterii în domeniu</i>	10
<i>Sinteza principalelor părți ale tezei de doctorat</i>	12
<i>Referințe bibliografice</i>	21

CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT

<i>Introducere</i>	8
Capitolul 1. REFLECȚII PRIVIND EFECTELE OPTIMIZĂRII PROCESELOR DE BUSINESS CU IMPACT ASUPRA CONTABILITĂȚII MANAGERIALE.....	19
1.1. Contabilitatea managerială - sursă principală a sistemului informațional al entităților din domeniul lucrărilor de construcții	19
1.2. Noi dimensiuni ale contabilității manageriale	20
1.2.1. Analiza proceselor de business – preocupare managerială pentru optimizarea costurilor operaționale	20
1.2.2. Impactul paradigmei “Design for Adaptability” în domeniul lucrărilor de construcții. Avantaje și limite	28
1.3. Demersuri teoretice privind organizarea calculației costurilor.....	29
1.3.1. Calculația costurilor componentă principală a contabilității manageriale	29
1.3.2. Costurile și rolul acestora în procesul decizional-informațional	30
1.3.2.1. Costul – concept cheie al contabilității manageriale	30
1.3.2.2. Tipologia costurilor utilizate în proiectele de construcții și importanța lor în procesul decizional al entităților economice din domeniul construcțiilor.....	31
 CAPITOLUL 2. POSIBILITĂȚI DE ORGANIZARE A CONTABILITĂȚII MANAGERIALE ÎN CADRUL ENTITĂȚILOR ECONOMICE DIN DOMENIUL LUCRĂRILOR DE CONSTRUCȚII	 41
2.1. Abordări normative și interpretative cu privire la organizarea contabilității manageriale	36
2.2. Premisele organizării contabilității manageriale în cadrul entităților economice din domeniul lucrărilor de construcții	40
2.3. Etosul contabilității manageriale	42
2.4. Metoda Target-Costing – alternativă viabilă de organizare a contabilității manageriale în domeniul lucrărilor de construcții	45
2.5. Metoda Target-Costing. Analogii conceptuale cu alte metode	47

2.5.1.	Metoda Target-Costing vs. metoda Kaizen Costing	47
2.5.2.	Metoda Target-Costing vs. metoda Cost-Plus	48
2.5.3.	Metoda Target-Costing vs. metodele tradiționale	50
2.6.	Analiza SWOT a metodei costurilor țintă	51
2.7.	Etapele de derulare ale metodei costurilor țintă într-un proiect de construcții	54
2.8.	Posibilități de transformare și adaptare a planului contabil românesc la principiile metodei costurilor țintă într-un proiect de construcții.....	57
2.9.	Propunere privind etapele metodologice aferente metodei costurilor țintă într-un proiect de construcții.....	63
 CAPITOLUL 3. ANALIZA EVOLUȚIEI ȘI PERSPECTIVELE PIETEI CONSTRUCȚIILOR DIN ROMÂNIA		66
3.1.	Decizia investițională și creșterea economică	66
3.2.	Evoluția investițiilor în construcții în perioada 2001-2015	68
3.3.	Perspectivile în domeniul construcțiilor din România	74
 CAPITOLUL 4. IMPLEMENTAREA METODEI COSTURILOR ȚINTĂ ÎN CADRUL UNUI PROIECT DE CONSTRUCȚII		80
4.1.	Locul și rolul Bilfinger Baugesellschaft mbH Wien în domeniul construcțiilor din România	80
4.2.	Cadrul de realizare și obiectivele proiectului de construcții	82
4.2.1.	Delimitări conceptualele proiectului de construcții	82
4.2.2.	Obiectivele proiectului de construcții	84
4.3.	Etapele de realizare a unui proiect de construcție. Ciclul de viață al proiectelor de construcție	85
4.4.	Bugetarea costurilor unui proiect de construcție	87
4.4.1.	Abordări generale ale conceptului de buget	87
4.4.2.	Bugetul unui proiect de construcție și tehnicile sale de elaborare	88
4.4.3.	Factorii care influențează bugetarea costurilor	91
4.5.	Controlul de gestiune în proiectele de construcții	92
4.6.	Studiu privind implementarea metodei costurilor țintă în domeniul lucrărilor de construcții	93

4.7. Instrumente de raportare financiară și non-financiară pentru entitățile din domeniul construcțiilor	123
4.7.1. Tabloul de bord și tabloul de bord strategic – instrumente de raportare financiară. Utilizarea indicatorilor de pilotaj în aprecierea performanțelor entităților din domeniul construcțiilor.....	123
4.7.2. Tabloul de bord echilibrat și utilizarea indicatorilor de pilotaj în aprecierea performanțelor entităților din domeniul construcțiilor.....	132
4.7.3. Utilizarea analizei cost-volum-profit în evidențierea performanțelor entităților din domeniul construcțiilor	134
4.7.4. Documentele de sinteză ale Bilfinger Baugesellschaft mbH Wien	135

CONCLUZII GENERALE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII

Concluziile cercetării efectuate	141
Contribuții proprii	144
Perspectivă viitoare ale cercetării	145
REFERINȚE BIBLIOGRAFICE	146
Lista anexelor	158
ANEXE	159

Introducere

Odată cu integrarea în Uniunea Europeană, România a trebuit să se alinieze exigențelor majore cu care se confruntă și celelalte state membre în privința restructurării anumitor segmente ale economiei, în special ale industriei de construcții. Conducerea acestor entități economice a fost organizată pe o bază reală și o gândire bazată pe realitate atât în interiorul entității cât și în relațiile cu mediul de afaceri-mediul extern încercând să răspundă favorabil provocărilor implementării principiilor economiei de piață, respectiv să asigure o bună funcționare și dezvoltare durabilă.

Confruntată cu diverse perioade de stagnare sau redresare, industria construcțiilor din România se situează printre cele mai rentabile din cadrul economiei naționale. Comparativ cu celelalte state membre europene, industria lucrărilor de construcții din România a înregistrat un avans semnificativ în ultimii doi ani, ceea ce ne conduce la ideea că acestea au determinat obținerea unor performanțe superioare față de celelalte ramuri industriale.

În această etapă economică actuală, costurile dețin un loc important în stabilirea strategiilor de dezvoltare a entităților economice românești ce activează în domeniul lucrărilor de construcții, astfel că, prezenta lucrare se axează pe optimizarea proceselor de business prin reducerea costurilor operaționale într-un proiect de construcții.

Cercetarea se încadrează în aria contabilității manageriale, una dintre disciplinele marcate de câteva perioade importante în evoluția abordării costurilor, cum ar fi: apariția contabilității industriale (1820-1880), maturitatea contabilității de gestiune (1880-1920), crearea instrumentelor necesare contabilității de gestiune (1920-1950) și perioada conceptualizării practicilor (1950-1970). După 1970, atenția s-a îndreptat spre analiza cauzelor care determină costurile.

Alegerea tematicii a fost stimulată de următorii factori: **a)** existența unor contradicții la nivelul sectorului de activitate a lucrărilor de construcții datorită dorinței de dezvoltare și de extindere a acestui sector; **b)** industria lucrărilor de construcții este dezvoltată atât din punct de vedere economic cât și social pe baza acesteia putându-se dezvolta domenii precum infrastructura de transport, clădirile de birouri și de locuit, hipermarketurile, agricultura, mediul de afaceri etc.; **c)** limitarea concretizării teoriilor referitoare la costuri privind

domeniul lucrărilor de construcții; *d*) numeroasele abordări existente în teoria economică românească cu privire la costuri.

Motivația alegerii temei de cercetare

Integrarea României în spațiul european alături de celelalte state membre și care se află la un anumit nivel de dezvoltare, impun țării noastre poziționarea pe o treaptă cel puțin egală privind dezvoltarea și reformele în domeniul construcțiilor. Acesta este și considerentul de la care s-a pornit în derularea cercetării noastre. Pe parcursul acestei lucrări vom încerca să prezentăm necesitatea unui studiu amănunțit asupra modului de derulare a implementării metodei de calculația costurilor țintă în cadrul unui proiect de construcții. Simpla derulare a implementării metodei costurilor țintă nu aduce un răspuns la problemele actuale întâlnite în cadrul proiectelor de construcții, ci este necesar și aducerea în prim plan a controlului riguros al costurilor, respectiv măsurarea performanțelor unei entități economice și de practicare a unui management al costurilor performant.

Alegerea domeniului de cercetare reprezintă punctul de pornire în conceperea și realizarea oricărei cercetări științifice. Astfel, lucrarea de față se încadrează atât în sfera problematicii managementului costurilor, ca instrument în managementul entităților economice, cât și în sfera cercetării contabile, în special a contabilității manageriale.

Demersul nostru de cercetare se încadrează în sfera curentului predominant pozitivist iar prin aceasta încercăm să aducem explicațiile necesare unei abordări detaliate și aprofundate asupra unor laturi conceptuale și practice diferite ale problematicii managementului costurilor. Prin aceasta încercăm totodată să oferim și previziuni în privința reglementărilor și practicilor din domeniul contabilității de gestiune, dar și propuneri de îmbunătățire a unor etape metodologice specifice metodei costurilor țintă aplicată în cadrul unui proiect de construcții. În cadrul lucrării se vor regăsi și elemente interpretative dar și critice aduse legislației din domeniul contabilității de gestiune în privința diferitelor concepte, reglementări și practici. Această manieră interpretativă reprezintă punctul nostru de vedere neutru, iar maniera critică aduce viziunea noastră particulară asupra aspectelor sus-menționate.

În privința metodologiei și a perspectivelor de cercetare, demersul nostru științific a reușit să armonizeze cercetarea cantitativă cu cea calitativă, iar perspectivele sunt de natură conceptual-aplicativă. Cercetarea conceptual-aplicativă a presupus o tratare de tip deductiv, începând de la conceptele, teoriile și reglementările existente în domeniul contabilității de

gestiune, precum și de la cele existente pe plan european și american, de la studiile aplicative și de implementare efectuate de specialiștii în domeniu. Toate acestea au fost particularizate și adaptate specificului de organizare și funcționare a metodei costurilor țintă în cadrul entităților economice românești, mai exact în cadrul proiectelor de construcții.

Rezultatele finale ale acestei cercetări se traduc prin efectele asupra implementării eficiente a metodei costurilor țintă într-un proiect de construcții, care se exprimă prin indicatori microeconomici cum ar fi: indicatorii de eficiență și eficacitate, de calitate sau non-calitate, termene de livrare sau execuție etc. și care garantează un management al costurilor eficient.

Considerăm că prezenta lucrare întrunește solicitările posibililor utilizatori, astfel putem spune că este o cercetare de interes teoretic, interes practic și interes metodologic, după cum urmează:

- *interesul teoretic*: ne propunem să contribuim la cercetările efectuate și prezentate până în prezent în domeniul contabilității manageriale și al controlului de gestiune iar prin rezultatele obținute să reușim redimensionarea informațiilor existente cu privire la aplicarea acestora în cadrul entităților economice din domeniul lucrărilor de construcții. Pe parcursul derulării activității de cercetare am constatat că în literatura de specialitate autohtonă există foarte puține materiale aferente aplicării contabilității manageriale și al controlului de gestiune în cadrul entităților economice din domeniul construcțiilor iar sursele bibliografice existente în literatura de specialitate internațională sunt foarte reduse ca număr.

- *interesul practic*: prezenta cercetare este de interes practic pentru toate entitățile economice din domeniul lucrărilor de construcții, deoarece într-un mediu economic incert și cu concurență puternică, controlul costurilor constituie o componentă a strategiei entității. Entitățile economice din domeniul lucrărilor de construcții caută să fie cât mai competitive pe piață prin practicarea unor avantaje competitive legate de preț, timp, calitate, cost de execuție, fapt pentru care trebuie să implementeze o metodă de calculație a costurilor modernă și eficientă, care prin aportul său să conducă la reducerea costurilor operaționale și practicarea unui management performant.

- *interesul metodologic*: s-a concretizat prin studiul contabilității manageriale sub aspectele ei teoretico-metodologice și în final asupra implementării metodei de calculația costurilor țintă și a optimizării proceselor de business prin reducerea costurilor operaționale în execuția unui proiect de construcții.

Prin cercetarea efectuată ne-am propus prezentarea entităților economice din domeniul lucrărilor de construcții a unei alternative în privința organizării contabilității manageriale în acest sector, astfel încât demersul nostru să conducă la îmbunătățirea rezultatelor lor. Ca urmare a cercetărilor întreprinse pe teren am constatat că de fapt contabilitatea managerială este foarte puțin aplicată în cadrul țării noastre și cu atât mai puțin în cadrul entităților economice din domeniul lucrărilor de construcții. Interesul contabililor de gestiune și al managerilor entităților pentru contabilitatea managerială este foarte scăzut sau marginalizat, deși cu ajutorul acesteia se pot obține informații utile, relevante, pertinente, în timp real, ce pot optimiza luarea deciziilor. Deși, potrivit legii contabilității, organizarea contabilității manageriale este lăsată la latitudinea oricărei entități economice, majoritatea acestora, nu o folosesc din două motive: (1) *nu înțeleg în profunzime eficiența acesteia pe termen scurt sau lung* și (2) *nu doresc să o aplice întrucât prin aplicarea acesteia se pot descoperi acele costuri ascunse*, care pot reliefa o serie de disfuncționalități în procesul de determinare al costurilor de producție și de management defectuos practicat.

Ne exprimăm speranța ca prin cercetarea întreprinsă să venim în sprijinul economiștilor din cadrul entităților economice din domeniul lucrărilor de construcții iar în perioada următoare, contabilitatea managerială să devină aplicabilă pe scară cât mai largă în țara noastră, iar prin calculația costurilor să se elimine definitiv acele costuri ascunse care doar acoperă anumite pierderi, deficiențe în optimizarea proceselor de producție și contribuie la scăderea performanțelor entităților economice din acest sector al economiei. Deși, *costurile ascunse nu permit o cuantificare a rezultatelor și a abaterilor, ele pot permite o analiză a ansamblului cauzelor aflate la originea lor ca fenomen fiind strâns legate de calitatea funcționării unei entități*¹.

Stadiul cunoașterii în domeniu

Debutul oricărui demers științific îl constituie îndreptarea atenției generale de cercetare către sfera de cunoaștere științifică împărțită pe domenii de cercetare specifice.

Sfera de cercetare a acestei lucrări a reprezentat-o problematica organizării contabilității manageriale și a controlului de gestiune la nivelul entităților economice din domeniul lucrărilor de construcții, în scopul optimizării proceselor de business și de reducere a costurilor operaționale prin aplicarea metodei costurilor țintă într-un proiect de construcții,

¹Briciu S., Căpușeanu S. (2011). *The increase of performance of an entity by the conversion of the hidden costs*, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 13(2), 2011, p. 209

temă ce poate fi inclusă în cadrul sferei de cercetare contabilă, atât în domeniul cercetării contabilității cât și controlului de gestiune.

Metodologia de cercetare efectuată în acest stadiu al cunoașterii ne oferă axele principale de investigare. Astfel vom proceda la combinarea celor două metode de cercetare principale: cercetarea calitativă cu cercetarea cantitativă și la abordarea problematicii din perspectiva conceptual-aplicativă.

În ceea ce privește cercetarea conceptual-aplicativă, considerăm că cea mai potrivită abordare este de tip deductiv-aplicativ, pornind de la conceptele teoretice și principiile metodei costurilor țintă și reglementările legale existente, atât în țara noastră, cât și în străinătate, la organizarea și implementarea metodei costurilor țintă într-un proiect de construcții. Debutul cercetării noastre se rezumă la următoarele metode de cercetare, fără însă a se limita doar la acestea, funcție de evoluția temei: analiza documentelor, metoda analizei comparative prin observație neparticipativă-participativă etc.

În practicarea unui management modern și eficient, contabilitatea managerială trebuie să găsească răspunsuri la întrebări precum: Unde? Cine? Când? Cum? Cui? De ce? Pentru ce? trebuie să se aloce resursele unei entități economice pentru desfășurarea în condiții de maximă eficiență și eficacitate a activității sale. După părerea noastră, abordarea acestei teme și implementarea conceptului costurilor țintă într-un proiect de construcții prezintă un interes major în condițiile actuale din cadrul economiei românești.

Prin prisma prestigiului cuvenit specialiștilor și profesorilor dedicați domeniului, respectiv lucrările de referință din literatura de specialitate străină și autohtonă, vom analiza conceptele, principiile și punctele de vedere ale autorilor care și-au adus aportul la dezvoltarea costurilor țintă și a managementului costurilor. Vom încerca și o analiză a stadiului actual al mediului de afaceri din domeniul construcțiilor din România.

Analiza documentelor s-a realizat prin parcurgerea literaturii de specialitate foarte atent selecționată care a avut la bază abordările, principiile fundamentale și lucrările unor autori de prestigiu atât din țară cât și din străinătate, cum ar fi: S.Briciu "*Informational system of management accounting and costs: Calculation of costs in manufacture industry*" (2012), O.Călin, M.Man, M. Nedelcu "*Contabilitate managerială*"(2008), H.Cristea "*Contabilitatea și calculațiile în conducerea întreprinderii*" (2003), C. Caraiani, M.Dumitrana "*Contabilitate de gestiune și Control de gestiune*" (2008), C. Grosu "*Contabilitate de gestiune*" (2003), C.Albu, N.Albu "*Instrumente de management al performanței*"(2003), N.Tabără "*Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*" (2012), S. Căpușeanu "*Contabilitatea de*

gestiune. Instrument de evaluare a performanței” (2013), M. Dumitru “*Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*” (2008), G. Cokins “*Predictive Business Analytics: Forward Looking Capabilities to Improve Business Performance*” (2013), M. Gervais “*Contrôle de gestion*” (2005), T.C. Horngren, S. Datar “*Cost accounting, a managerial emphasis*” (2009), A.A. Atkinson, R. Kaplan “*Management accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution*” (2011), H. Bouquin “*Le contrôle de gestion*” (2010), A. Burlaud “*Contrôle de gestion*” (2010), P. Lorino “*Méthodes et pratiques de la performance. Le pilotage par les processus et les compétences*” (2001) și alții. De asemenea, analiza documentelor a mai constat și în analiza reglementărilor contabile relevante din domeniu, studierea documentelor provenite de la diverse entități economice din domeniul lucrărilor de construcții, și bineînțeles analiza documentelor contabile furnizate în principal de către Bilfinger Baugesellschaft mbH Wien care au și stat la baza elaborării studiului de caz al acestei lucrări.

Pe lângă metodele de cercetare precizate s-a mai utilizat și metoda comparativă pentru a studia: cercetarea științifică realizată în domeniul lucrărilor de construcții pe perioada 2001-2015, diferite abordări ale unor concepte și teorii din aria de cercetare aleasă, diverse norme și prevederi ale unor reglementări internaționale, pentru a identifica asemănări și deosebiri între elementele analizate. Aceeași metodă s-a utilizat și la realizarea studiului de caz empiric cu privire la punctele de vedere ale instituțiilor din domeniul supus cercetării, aferente organizării contabilității manageriale și controlului de gestiune în cadrul entităților economice din domeniul lucrărilor de construcții, în scopul optimizării proceselor de business prin reducerea costurilor operaționale într-un proiect de construcții, prin aplicarea metodei costurilor țintă.

Sinteza principalelor părți ale tezei de doctorat

Capitolul 1 „***Reflecții privind efectele optimizării proceselor de business cu impact asupra contabilității manageriale***” evidențiază noile dimensiuni ale contabilității manageriale plecând de la analiza stadiului cunoașterii din acest domeniu. Ca sursă principală a sistemului informațional a entităților economice din domeniul lucrărilor de construcții, contabilitatea managerială își completează cadrul conceptual prin adăugarea unei noi componente și anume analiza proceselor de business, utilizată pentru reducerea costurilor operaționale într-un proiect de construcții. Alături de paradigma „Design for Adaptability”, optimizarea proceselor de business capătă o nouă viziune asupra managementului costurilor prin reducerea costurilor operaționale și prin posibilitatea proiectării lucrărilor de construcții înainte de lansarea lor în execuție. Sunt prezentate avantajele și limitele proiectării prin adaptabilitate într-un proiect de

construcții, dar și aplicarea practică a optimizării proceselor de business la entitatea studiată. În continuarea capitolului 1 sunt dezbătute demersurile teoretice privind organizarea calculației costurilor, subliniind importanța acestora ca și componentă principală a contabilității manageriale. Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor și a calculației costurilor prezintă o importanță deosebită datorită funcțiilor pe care le îndeplinește pentru optimizarea deciziilor. Clasificarea costurilor utilizate în proiectele de construcții și analiza lor a fost realizată ținând cont de următoarele criterii: modul de evidențiere în costul proiectului de construcție, gradul de dependență față de activitatea desfășurată, gradul de vizibilitate, momentul de realizare a obiectului de cost. Contabilitatea managerială oferă informații în vederea realizării analizelor financiare precum și alte informații despre costurile lucrărilor și serviciilor produse și vândute, necesare în fundamentarea deciziilor ce stau la baza unui management performant.

Capitolul 2 *„Posibilități de organizare a contabilității manageriale în cadrul entităților economice din domeniul lucrărilor de construcții”* prezintă în deschiderea sa câteva abordări normative și interpretative cu privire la organizarea contabilității manageriale din țara noastră și care sunt aplicabile entităților economice din domeniul lucrărilor de construcții. Cadrul legal de aplicare al Legii contabilității este permisiv și dă posibilitatea organizării contabilității manageriale în cadrul entităților economice din domeniul lucrărilor de construcții oferind și Planul de conturi necesar adaptării la metoda de contabilitate managerială aleasă de entitatea studiată. În continuare sunt descrise și analizate premisele de organizare ale contabilității manageriale în cadrul entităților economice din domeniul lucrărilor de construcții, după cum urmează: alegerea și implementarea unei metode de contabilitate managerială; alegerea departamentului specializat în implementarea metodei de contabilitate managerială; planificarea lucrărilor de calculație și a perioadei de derulare; stabilirea mijloacelor necesare prelucrării informațiilor.

În privința metodei de contabilitate managerială aleasă de entitatea studiată, metoda costurilor țintă sau Target Costing, este prezentată ca și alternativă viabilă de organizare a contabilității manageriale în domeniul lucrărilor de construcții. Pornind de la abordările sale conceptuale prezentate de către diverși specialiști s-a realizat și o analogie conceptuală comparativ cu alte metode asemănătoare modului de funcționare al metodei costurilor țintă, precum: Kaizen Costing, Cost-Plus, dar și cu metodele tradiționale existente și aplicabile în țara noastră. Din toate aceste analogii s-a deprins o analiză SWOT a metodei costurilor țintă iar informațiile obținute au indicat-o ca metodă eficientă în organizarea contabilității manageriale din domeniul lucrărilor de construcții din România.

Plecând de la oportunitățile și punctele tari oferite de metoda costurilor țintă s-a trecut la parcurgerea etapelor de derulare ale metodei costurilor țintă într-un proiect de construcții, după cum urmează: conducerea cercetării de piață sau efectuarea de studii de piață; stabilirea marjei de profit țintă; calcularea costului estimat și celui țintă; determinarea costului estimat al produselor (lucrărilor) și ale activităților estimate; determinarea costului țintă, a valorii cu care se reduc costurile. Au fost analizate și posibilitățile de transformare și adaptare a planului contabil românesc la principiile metodei costurilor țintă într-un proiect de construcții. În acest sens, planul de conturi, respectiv clasa 9 „Conturi de gestiune” a fost adaptat în simboluri și denumiri corespunzătoare domeniului lucrărilor de construcții pentru a se adapta principiilor de funcționare ale metodei costurilor țintă în varianta utilizării de înregistrări contabile. Totodată au fost prezentate și etapele metodologice aferente metodei costurilor țintă într-un proiect de construcții înșite de înregistrările contabile corespunzătoare.

Capitolul 3 *„Analiza evoluției și perspectivele pieței construcțiilor din România”* prezintă o analiză a sectorului de construcții din România pe perioada 2001-2015. În debutul capitolului sunt abordate și analizate conceptele de decizie investițională și creștere economică cu efecte asupra evoluției investițiilor în construcții în perioada 2001-2015. Capitolul 3 prezintă această analiză pornind de la datele furnizate de Institutul Național de Statistică al României, oferind și modalitatea de analiză și interpretare grafică a evoluției investițiilor în construcții (principalii indici ai lucrărilor de construcții pe elemente de structură și pe tipuri de construcții). Capitolul se încheie cu prezentarea perspectivelor legate de domeniul construcțiilor din România în perioada imediat următoare.

Capitolul 4 *„Implementarea metodei costurilor țintă în cadrul unui proiect de construcții”* evidențiază întreaga cercetare aplicativă realizată în cadrul entității studiate. După prezentarea generală a entității studiate, Bilfinger Baugesellschaft mbH Wien, s-a trecut la stabilirea cadrului de realizare și la obiectivele proiectului de construcții. Astfel au fost puse în evidență delimitările conceptuale ale proiectului de construcții și obiectivele proiectului de construcții: funcționalitate, scop, siguranță, cost, timp de execuție, calitate. Au fost prezentate etapele de realizare ale proiectului de construcție: pregătire, proiectare și execuție, dar și bugetarea costurilor proiectului de construcție. Aici s-au avut în vedere principalele abordări ale conceptului de buget existente în literatura de specialitate, dar și bugetul specific și tehnicile sale de elaborare. Au fost analizași și factorii care influențează bugetarea costurilor unui proiect de construcții atât în perioada de identificare și stabilire a temei de proiectare, cât și în perioada de derulare a execuției proiectului.

O atenție deosebită este acordată controlului de gestiune în proiectele de construcții. Aici s-a realizat o diferențiere clară între noțiunile de control al costurilor și controlling. În continuare este prezentat studiul de caz privind implementarea metodei costurilor țintă la entitatea economică din domeniul lucrărilor de construcții. Acesta prezintă pe lângă modalitățile de calcul specifice metodei costurilor țintă și înregistrările corespunzătoare din contabilitatea managerială și fișele conturilor cu situația exactă a derulării pe cele trei etape: lansare, creștere și maturitate în perioada 2013-2015. Tot în acest capitol mai sunt prezentate și instrumentele de raportare financiară și non-financiară pentru entitățile din domeniul construcțiilor. Astfel sunt descrise și prezentate cu date contabile tabloul de bord și tabloul de bord strategic cu principalii indicatori de pilotaj identificați în aprecierea performanțelor entităților din domeniul construcțiilor. De asemenea sunt descrise și analiza încă două instrumente de monitorizare și măsurare a performanțelor entităților din domeniul lucrărilor de construcții: tabloul de bord echilibrat și analiza cost-volum-profit. În finalul capitolului 4 sunt prezentate documentele de sinteză ale contabilității manageriale ale entității studiate (Bilfinger Baugesellschaft mbH Wien) care reprezintă și sinteza informațiilor principale care sunt furnizate managementului pentru fundamentare în procesul de luare a deciziei.

Demersul nostru științific se finalizează prin ultimul capitol *Concluzii generale. Perspectivele cercetării* prin formularea unor concluzii generale și proprii ale cercetării efectuate, cu precizarea limitelor cercetării întreprinse și cu menționarea perspectivelor viitoare de cercetare.

Abordarea conceptual-aplicativă a contabilității manageriale și a particularităților organizării ei în domeniul construcțiilor ne-au permis conturarea unor concluzii generale cu privire la cercetarea efectuată. Aceste concluzii au fost structurate conform principalelor obiective urmărite în acest demers științific și pe baza constatărilor efectuate:

1) În privința *analizei evoluției și perspectivelor pieței construcțiilor din România* am evidențiat rolul pe care îl prezintă acest sector în cadrul industriei din România. Având în vedere trendul ascendent prognozat de Comisia Națională de Prognoză pe perioada 2016-2019 se așteaptă ca activitatea în sectorul de construcții să se realizeze în cea mai mare parte în sectorul privat. Este necesară fundamentarea și punerea în aplicare a unui program care să vizeze sprijinirea investițiilor din domeniul construcțiilor, în special la clădirile rezidențiale și nerezidențiale, mai ales că prognozele indicate sunt favorabile dezvoltării Produsului Intern Brut pe ramurile economiei naționale.

2) În privința *stadiului actual al cunoașterii și cercetării în contabilitatea managerială și controlului de gestiune* am evidențiat importanța contabilității manageriale și a controlului de gestiune în cadrul sistemului informațional și procesului decizional al entităților din domeniul construcțiilor.

În condițiile în care contabilitatea financiară furnizează conducerii entităților din domeniul construcțiilor doar informații generale și limitate din punct de vedere al conținutului informațional, contabilitatea managerială furnizează managerilor un plus de informații financiare utile și fiabile dar și informații non-financiare, asigurându-le acestora o bază solidă de fundamentare a deciziilor. Astfel contabilitatea managerială contribuie la furnizarea informațiilor necesare calculării indicatorilor de pilotaj care stau la baza întocmirii tabloului de bord, tabloului de bord strategic, tabloului de bord echilibrat sau analizei cost-volum-profit. Astfel, managerii au posibilitatea de a supraveghea consecințele deciziilor luate, de a întreprinde măsuri corective, de a utiliza pârghiile adecvate pentru a realiza un control de gestiune permanent și eficient asupra activității entității. Prin determinarea abaterilor și a cauzelor abaterilor, controlul de gestiune își aduce contribuția la îndreptarea situațiilor negative existente oferind posibilitatea supravegherii permanente a activității desfășurate în cadrul entității.

Prin informațiile furnizate de metoda costurilor țintă contabilitatea managerială ajută managementul entității la înțelegerea unor aspecte variate funcție de modificările intervenite pe piața construcțiilor la nivel național și internațional. Metoda costurilor țintă contribuie la furnizarea unor informații reale și precise care sunt necesare managementului entității în luarea unor decizii corespunzătoare pe termen scurt sau lung.

Concurența manifestată în domeniul lucrărilor de construcții a determinat îmbunătățirea nivelului calitativ al lucrărilor executate și reducerea costurilor. Calitatea reprezintă obiectivul primordial, însă îmbunătățirea ei fără o creștere a randamentului financiar al entităților economice din domeniul construcțiilor devine ne semnificativă.

Alături de contabilitatea managerială și controlul de gestiune, analiza proceselor de business contribuie la identificarea ineficiențelor și la stabilirea corecțiilor necesare care pot contribui la reducerea costurilor și îmbunătățirea calității rezultatelor proceselor. În condițiile actuale, combinația metodelor DFA și Target Costing oferă transparență în proiectarea lucrărilor de construcții dar și a creșterii vizibilității pe un anumit segment de piață țintă, inclusiv a stabilirii costurilor. Pe măsură ce entitățile economice din domeniul construcțiilor pun un accent mai mare pe învățare și descoperire, managerii și angajații sunt încurajați să

exploreze acest tandem de un real succes în majoritatea țărilor care îl aplică. Reducerea costurilor de producție operaționale s-a realizat prin optimizarea proceselor de business în combinație cu DFA și a implementării principiilor specifice metodei costurilor țintă.

Importanța informației de tip cost, cunoașterea costurilor și reducerea lor, sunt vitale pentru buna funcționare a unei entități din domeniul construcțiilor, având un rol important în procesul de luare a deciziilor.

3) O altă etapă a cercetării noastre o constituie *analiza sistemelor de calculație a costurilor și a posibilităților de adaptare la specificul proiectelor de construcții*, condiții în care, am considerat utilă propunerea unei direcții de îmbunătățire a calității informației furnizate prin implementarea unui sistem modern de calculație a costurilor țintă. În urma analizei SWOT efectuată comparativ cu alte metode moderne de calculația costurilor (Kaizen Costing, Cost-Plus) care se bazează pe principii asemănătoare de funcționare cu metoda costurilor țintă s-au identificat o serie de *considerente interne* care ne-au ajutat la alegerea și implementarea acesteia în cadrul entităților economice din domeniul construcțiilor, precum:

- îmbunătățirea nivelului de înțelegere al costurilor lucrărilor de construcții permițând identificarea timpurie a eventualelor probleme ce pot apare în procesul de diminuare a costurilor;

- stăpânirea diferitelor faze ale vieții lucrărilor de construcții, reducerea termenelor de concepție a lor (utilizând și DFA);

- analiza costurilor începând cu faza de proiectare a lucrărilor de construcții, în funcție de caracteristicile lor și de prețurile de licitații posibile;

- concentrarea asupra clienților finali ai lucrărilor de construcții;

- personalul din toate departamentele entității este încurajat și responsabilizat în gestionarea costurilor în procesul de analiză a costurilor;

- diminuarea costurilor de dezvoltare și asigurarea unei amortizări mai rapide;

- sursă de informații pentru alte activități manageriale de rutină, cum ar fi: proiectarea proceselor și activităților, alocarea și controlul costurilor, politicile de preț, evaluarea performanțelor;

- stabilirea unor obiective specifice și reale care asigură obținerea unor performanțe financiare satisfăcătoare.

Dintre *considerentele externe* care au stat la baza alegerii metodei costurilor țintă și a implementării sale în cadrul entităților economice din domeniul construcțiilor, putem aminti:

- identificarea problemelor apărute în domeniul executării lucrărilor de construcții și axarea pe colaborarea strânsă între parteneri;
- o mai bună organizare a relațiilor cu furnizorii și colaboratorii;
- realizarea unor analize de impact pe care le au lucrările de construcții noi asupra pieței și mediului concurențial. Costurile totale ale unui producător dar și ale unui client pot fi reduse considerabil prin luarea în calcul a ciclului de viață complet al lucrării de construcții.

La cele amintite anterior se mai adaugă și Clasa 9 Conturi de gestiune care se adaptează conform cerințelor specifice metodei costurilor țintă din domeniul construcțiilor, inclusiv prin parcurgerea etapelor metodologice specifice menționate și în capitolul 4. Acest plan de conturi ajută la identificarea abaterilor și la luarea de măsuri corective în fiecare fază sau etapă de derulare a unui proiect de construcții.

4) În ultima parte a demersului nostru științific am analizat *posibilitatea construirii și utilizării unor instrumente moderne de măsurare și monitorizare a performanțelor entităților economice din domeniul construcțiilor*. În acest sens au fost analizate și identificate trei instrumente fiabile de măsurare a performanțelor entităților economice din domeniul construcțiilor, și anume, tabloul de bord (simplu și strategic), tabloul de bord echilibrat și analiza cost-volum-profit, care formează și setul de documente de sinteză ce conțin informații financiare și non-financiare. Pe baza datelor furnizate de Bilfinger Baugesellschaft mbh Wien s-au realizat documentele sus amintite și care ne ajută la:

- abordarea într-o viziune sistemică a informațiilor aferente activităților de management și crearea unor condiții superioare care asigură funcționarea entității în ansamblul ei;
- creșterea modului de fundamentare a unei decizii prin furnizarea de informații operative și relevante decidenților;
- creșterea responsabilității managerilor privind activitatea desfășurată, deoarece tabloul de bord le oferă acestora într-o formă sintetizată, aspectele și domeniile critice indicându-le direcțiile spre care urmează să-și canalizeze eforturile viitoare;
- eficientizarea activității echipei manageriale datorată furnizării în timp util a unor informații obținute cu acuratețe prin intermediul tabloului de bord, tabloului de bord strategic și a analizei cost-volum-profit;
- asigurarea unei operativități și calități ridicate în privința modului de raportare a informațiilor către diverse organisme interne și externe, dar și către departamentele interne implicate în acest proces de transmitere și prelucrare a informațiilor;

- utilizarea unor criterii adecvate de apreciere a direcțiilor de analiză stabilite prin obiectivele managementului entității.

Concluzia generală a prezentei cercetări se referă la faptul că entitățile din domeniul construcțiilor trebuie să procedeze la optimizarea proceselor de business prin reducerea costurilor operaționale în execuția unui proiect de construcții. Acest lucru este susținut și prin implementarea metodei costurilor țintă, adaptarea acesteia la planul de conturi românesc, mai exact clasa 9 Conturi de gestiune și de utilizarea unui set de documente de sinteză și raportare a performanțelor entităților din domeniul construcțiilor. Acest raționament reprezintă pilonul central care se află la baza creșterii eficienței procesului decizional și conduce la îmbunătățirea performanțelor economico-financiare ale acestor entități din domeniul construcțiilor.

Contribuțiile proprii aduse prezentei teme pot fi sintetizate astfel:

–relevarea stadiului cercetărilor în domeniul construcțiilor prin efectuarea unei analize evolutive a pieței și a tendințelor în domeniul construcțiilor;

–prezentarea situației actuale cu privire la tendințele de organizare și conducere a contabilității manageriale, a asimilării conceptului de Kaizen Costing, a implementării metodei costurilor țintă și a conceptului de Design for Adaptability, a optimizării proceselor de business prin reducerea costurilor operaționale într-un proiect de construcții;

–evidențierea importanței informației de tip cost în cadrul procesului managerial și sublinierea rolului inovator pe care îl au costurile în cadrul proceselor decizional și informațional;

–analiza SWOT a sistemelor de contabilitate managerială și de calculație a costurilor utilizate în cadrul entităților economice din domeniul construcțiilor;

–implementarea sistemului de calculație a costurilor țintă (Target Costing) în cadrul entităților economice din domeniul construcțiilor;

–adaptarea planului de conturi general din țara noastră la specificul metodei costurilor țintă, inclusiv adaptarea etapelor metodologice care se parcurg în contabilitatea managerială a entităților economice din domeniul construcțiilor;

–efectuarea unui studiu de caz la Bilfinger Baugesellschaft mbH Wien și emiterea de concluzii relevante ca urmare a aplicării sistemului de calculație Target Costing pe perioada 2013-2015;

–crearea și adaptarea unor instrumente de monitorizare și măsurare a performanțelor entităților economice din domeniul construcțiilor precum: tabloul de bord general și tabloul de bord strategic care conțin indicatori de pilotaj atent selectați și analizați conform obiectivelor entității economice din domeniul construcțiilor sau analiza cost-volum-profit;

–crearea unui set de documente de sinteză aferente contabilității manageriale, bazat pe instrumentele de măsurare a performanțelor anterior-menționate care prezintă un conținut flexibil și utilitate adaptată nevoilor utilizatorilor interni ai entității.

Principalele propuneri de dezvoltare ale cercetării vizează:

- adoptarea unui model de contabilitate de gestiune mai eficient și sustenabil în domeniul construcțiilor sau utilizarea unui mix de metode de contabilitate managerială moderne;

- analiza posibilităților de diminuare a costurilor și de creștere a performanțelor în domeniul construcțiilor prin dezvoltarea altor metode de calculația a costurilor moderne;

- studierea impactului produs prin utilizarea instrumentelor moderne de măsurare și gestionare a performanțelor asupra altor sectoare ale economiei;

- analiza posibilităților de intervenție în privința adaptării și flexibilizării sistemului informațional contabil în domeniul construcțiilor.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

Cărți de specialitate

1. Alazard Claude, Sépari Sabine, Contrôle de gestion, Editura Dunod, Paris, 2010.
2. Albu Nadia, Albu Cătălin, Instrumente de management al performanței, Vol. I, Editura Economică, București, 2003.
3. Albu C., Albu N. Instrumente de management al performanței, Vol. 2, Editura Economică, București, 2004.
4. Anghelache, C-tin, Capanu, I. Statistică macroeconomică, Editura Economică, București, 2004.
5. Anghelache, C-tin, România 2011. Starea economică în malaxorul crizei, Editura Economică, București, 2011.
6. Anghelache, C-tin. România 2012. Starea economică în criză perpetuă, Editura Economică, București, 2012.
7. Anica Popa Liana-Elena, Conducerea întreprinderii prin costuri. Recursul la modelele contabilității manageriale, Editura Economică, București, 2005.
8. Antohie Eduard, Managementul Proiectelor, Editura Experților Tehnici, 2006.
9. Antohie Eduard, Managementul Investițiilor, Editura Experților Tehnici, 2006.
10. Antohie Eduard, Economia Construcțiilor, Editura Editura Societății Academice “Matei - Teiu Botez”, 2009.
11. Anthony R. Planning and Control Systems: A Framework for Analysis, Division of Research, Harvard Business School; First Edition edition, 1965.
12. Atkinson, J.H., Hohner, G., Mundt, B., Troxel, R.B., Winchell, W., Current Trends in Cost of Quality - Linking the Cost of Quality and Continuous Improvement, Montvale NJ, NAA, 1991.
13. Atkinson A.A., Kaplan R., Matsumura, Ella Mae, Young S. Mark, Management accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution, 6th edition, Pearson, 2011.
14. Baciu Achim T., Costurile – organizare, planificare, contabilitate, calculație, control și analiză, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2001.
15. Baivert H., Laurin C., Alexander Mersereau, La comptabilité de management, Editura Presses Universitaires de France, Paris, 2007.
16. Bell J.E., Ansari S.L., Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management, published by Mountain Valley Publishing, LLC, 2010.
17. Boulot J.L., Cretal J.P., Jolivet J., Kostas S., Analyse et controle des couts, Publi-Union Edition, 1975.
18. Bouquin Henri, Contabilitate de gestiune, Editura Tipo Moldova, Iași, 2004.
19. Bouquin Henri, Comptabilité de Gestion, Editura Economică, Paris, 2004.
20. Bouquin Henri, Le contrôle de gestion, Editura Presses Universitaires de France, Paris, 2010.
21. Briciu Sorin, Contabilitate managerială, aspecte teoretice și practice, Editura Economică, București, 2006.
22. Briciu Sorin, Informational system of management accounting and costs: Calculation of costs in manufacture industry, Editura Lambert Academic, Berlin, 2012.
23. Briciu Sorin, Căpușneanu Sorinel, Rof Letiția Maria, Topor Dan, Contabilitatea și controlul de gestiune, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2010.

24. Briciu Sorin, Jaradat Mohammad Hadi, Socol Adela, Teiușan Ciprian Sorin, Managementul prin costuri, Editura Risoprint, Cluj Napoca, 2003.
25. Briciu Sorin, Burja Vasile, Contabilitate de gestiune: calculația și analiza costurilor, Editura Ulise, Alba Iulia, 2004.
26. Briciu S., Contabilitate managerială, aspecte teoretice și practice, Editura Economică, București, 2006.
27. Budugan Dorina, Georgescu Iuliana, Berheci Ioan, Bețianu Leontina, Contabilitate de gestiune, Editura CECCAR, 2007.
28. Budugan Dorina, Georgescu Iuliana, Bazele contabilității, Editura Sedcom Libris, Iași, 2003.
29. Budugan Dorina, Contabilitate și control de gestiune, Editura Sedcom Libris, Iași, 2002.
30. Burlaud Alain, Simon Claude, Comptabilité de gestion coûts/contrôle, Editura Vuibert Février, Paris, 2000.
31. Burlaud Alain, Langlois Georges, Bringer Michel, Bonnier Carole, Contrôle de gestion, Editura Foucher, Paris, 2010.
32. Cârstea Gheorghe, Călin Oprea, Calculația costurilor, EDP, București, 1980
33. Călin O., Ristea M., Bazele contabilității, Editura Genicod, București, 2002.
34. Căpușeanu Sorinel, Elemente de management al costurilor, Editura Economică, București, 2008.
35. Căpușeanu Sorinel, Contabilitate de gestiune. Instrument de evaluare a performanței, Editura Universitară, București, 2013.
36. Călin Oprea, Man Mariana, Nedelcu Monica Viorica, Contabilitate managerială, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2008.
37. Călin Oprea, Cârstea Gheorghe, Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor, Editura Genicod, București, 2002.
38. Cârlan Ș., Economia construcțiilor, Editura Societății Academice ”Teiu Botez”, Iași, 2003.
39. Capanu, I., Anghelache, C-tin, Indicatori economici pentru managementul micro și macroeconomic – calcul, prezentare, analiză, Editura Economică, București, 2000.
40. Caraiani Chirața, Dumitrana Mihaela, Contabilitate de gestiune & control de gestiune, Editura InfoMega, București, 2005.
41. Caraiani Chirața, Dumitrana Mihaela (coordonatori), Contabilitate de gestiune și control de gestiune, Editura Universitară, București, 2008.
42. Cargnello-Charles Emmanuelle, Morard Bernard, Trahand Jacques, Comptabilité de gestion: coût, activité, repartition, Editura Presses Universitaires de Grenoble, Paris, 2000.
43. Cerrada Karine, De Rongé Yves, Michel de Wolf, Gatz Michel, Comptabilité et analyse des états financiers, Editura De Boeck, Bruxelles, 2008.
44. Ciucur D., Gavrilă I., Popescu C., *Economie*. Manual Universitar, Ed. Economică, București, 1999.
45. Colasse Bernard, Les fondements de la comptabilité, Editura La Découverte, Paris, 2007.
46. Colasse Bernard, Les grands auteurs en comptabilité, Editura EMS, Paris, 2005.
47. Coucoureux Michel, Cuyaubère Thierry, Muller Jacques, Contrôle de gestion, Editura Nathan, Paris, 2010.
48. Cristea, Horia, Contabilitatea și calculațiile în conducerea întreprinderii, Ed. Mirton, 1977.
49. Cristea Horia, Contabilitatea și calculațiile în conducerea întreprinderii, Editura CECCAR, București, 2003.
50. Dănescu Tatiana, Gestionarea financiară a afacerilor, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2003.

51. Davasse Henri, Langlois Georges, Comptabilité de gestion-gestion previsionnelle, Editura Foucher, Vanves, 2007.
52. Demeestère René, Lorino Philippe, Mottis Nicolas, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, Editura Dunod, Paris, 2006.
53. Demeestère René, Comptabilité de gestion et mesure des performances, Editura Dunod, Paris, 2004.
54. De Rongé Yves, Cerrada Karine, Contrôle de gestion, ediția a 2-a, Editura Pearson, Paris, 2009.
55. Diaconu Paul, Albu Nadia, Mihai Stere, Albu Cătălin, Guinea Flavius, Contabilitate managerială aprofundată, Editura Economică, București, 2003.
56. Doriath Brigitte, Comptabilité de gestion en 20 fiches, Editura Dunod, Paris, 2007.
57. Doriath Brigitte, Cristian Goujet, Comptabilité de gestion, Editura Dunod, Paris, 2001.
58. Dubrulle Louis, Contabilitate de gestiune, Editura Economică, București, 2002.
59. Dumas Guy, Larue Daniel, Contrôle de gestion, Editura LexisNexis, Paris, 2008.
60. Dumbravă Partenie, Pop Atanasiu, Contabilitatea de gestiune în industrie, Editura Intelcredo, Cluj-Napoca, 2011.
61. Dumitru Mădălina, Calu Daniela Artemisa, Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor, Editura Contaplus, Ploiești, 2008.
62. Dumitru Corina Graziella, Ioanăș Corina, Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor, Editura Universitară, București, 2005.
63. Dupuy Yves, Travaillé Denis, Les bases de la comptabilité analytique de gestion, Editura Economică, Paris, 2003.
64. Duizabo Sébastien, Roux Dominique, Gestion et management des entreprises, Editura Hachette, Paris, 2005.
65. Ebbeken Klaus, Possler Ladislau, Ristea Mihai, Calculația și managementul costurilor, Editura Teora, București, 2000.
66. Fătăcean Gheorghe, Contabilitate managerială, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2009.
67. Gavard-Perret Marie-Laure, Gotteland David, Haon Christophe, Jolibert Alain, Méthodologie de la recherche, Editura Paerson Education, Paris, 2008.
68. Genavre Elisabeth, Initiation à la comptabilité de gestion en entreprise, Editura Publibook, Paris, 2007.
69. Gervais Michel, Contrôle de gestion, Editura Economică, Paris, 2009.
70. Gervais Michel, La comptabilité de gestion par les methodes d 'equivalence, Editura Economică, Paris, 2010.
71. Giraud Françoise, Saulpic Olivier, Bonnier Carole, Fourcade Françoise, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Editura Gualino, Paris, 2008.
72. Grosu Corina, Contabilitate de gestiune, Editura Mirton, Timișoara, 2003.
73. Grosu Corina, Almășan Alina, Contabilitate de gestiune, Editura Mirton, Timișoara, 2008.
74. Hansen D., Mowen M., Cost Management, Vol.1, Thomson Learning, Londra, 2000.
75. Horomnea Emil, Dimensiuni științifice, sociale și spirituale în contabilitate. Geneză, doctrină, normalizare, decizii, ediția a II-a, Editura TipoMoldova, Iași, 2011.
76. Horngren Charles T., Datar Srikant M., Foster George, Contabilitatea costurilor, o abordare managerială, Editura ARC, Republica Moldova, 2006.
77. Horngren Charles, Datar Strikant M., Foster George, Rajan Madhav, Itner Cristopher, Cost accounting, a managerial emphasis, Editura Pearson Education International, New Jersey, 2009.
78. Iacob C., Ionescu I., Goagără D., Contabilitate de gestiune conformă cu practica internațională, Craiova: Universitaria Publishing House, 2007.

79. Ionașcu Ion, *Dinamica doctrinelor contabilității moderne*, Editura Economică, București, 2003.
80. Ionașcu Ion, Filip Andrei Tiberiu, Mihai Stere, *Control de gestiune*, Editura Economică, București, 2003.
81. Jianu Iulia, *Evaluarea, prezentarea și analiza performanței întreprinderii*, Editura CECCAR, București, 2007.
82. Kerviller I., Kerviller L., *Le control de gestion a la portee de tous*, Editura Economica, 2000.
83. Konegen-Grenier, C., Werner, D. (2001). *Duale Studiengänge an Hochschulen*, 2001.
84. Kronenburg, R. (2007). *Flexible: Architecture that responds to change*. London: Laurence King Publishers
85. Langlois G., Bringer M., Bonnier C., *Contrôle de gestion*, Ediția Foucher, 2007.
86. Lawrence S. Maisel and Gary Cokins, *Predictive Business Analytics: Forward Looking Capabilities to Improve Business Performance*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2013.
87. Mățiș D., Pop A., *Contabilitate financiară*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2007.
88. Mignon Sophie, Teller Robert, *Le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant stratégie, cognition et finance*, Editura EMS, Paris, 2009.
89. Nicolescu Ovidiu (coordonator), *Sistemul informațional managerial*, Editura Economică, București, 2001.
90. Olariu C.V., *Costul și calculația costurilor*, EDP, București, 1977.
91. Petrescu C., *Tratat de contabilitate și administrație*, Iași, 1901.
92. Popescu Gh., *Evoluția gândirii economice*, ediția a II-a, Ed. George Barițiu, Cluj-Napoca, 2002.
93. Radu Mariana, *Contabilitate de gestiune*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, 2010.
94. Radu, V., *Managementul proiectelor de construcții*, Editura Economia, București, 2002.
95. Rihi-Belkaoué Ahmed, *Accounting theory*, Editura Thomson Learning, Londra, 2004.
96. Scorțe Carmen, *Contabilitate de gestiune*, Editura Universității din Oradea, Oradea, 2010.
97. Smith A., *Avuția națiunilor*, vol. I, Ed. Academiei, București, 1962.
98. Tabără Neculai, Briciu Sorin (coordonatori), *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Editura Tipo Moldova. Iași, 2012.
99. Tabără Neculai, *Control de gestiune-delimiteări conceptuale, metode, aplicații*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2009.
100. Tabără Neculai, *Modernizarea contabilității și controlului de gestiune*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2006.
101. Terry Lucey, *Management Accounting*, ediția a 3-a, Editura D.P., Londra, 1992.

Articole și studii:

102. Adger, W., Arnell, N., and Tompkins, E. (2005). Successful adaptation to climate change across scales. *Global Environmental Change* 15, pp. 77–86.
103. Ansari, S., Bell, J. and Okano, H., Target Costing: Uncharted Research Territory. In: *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier Ltd., p. 45, 2007.
104. Briciu Sorin, Căpușneanu Sorinel, Aspecte ale normalizării contabilității manageriale din România la nivel microeconomic, *Economie teoretică și aplicată Volumul XVIII (2011)*, No. 3(556).
105. Briciu Sorin, Căpușneanu Sorinel, The increase of performance of an entity by the conversion of the hidden costs, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Nr. 13/2011, volumul 2, pp. 207-214.

106. Briciu Sorin, Căpușneanu, Sorinel, Pros and Cons for the Implementation of Target Costing Method in Romanian Economic Entities, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, Faculty of Accounting and Management Information Systems, The Bucharest University of Economic Studies, vol. 12(3), pp. 455-470, 2013.
107. Briciu Sorin, Scorțe Carmen, The profit target in a restauration unit, *The Annals of the University of Oradea, Economic Sciences*, TOM XX 2nd ISSUE/December 2011.
108. Briciu S., Teiușan C, Sistemul informațional al contabilității de gestiune, *Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica*, nr. 8, Alba Iulia, 2006.
109. Bugudan D, Georgescu I. *Use of the cost-volume-profit analysis to estimate earnings*, *Analele Științifice ale Universității "Alexandru Ioan Cuza" din Iași - Științe Economice*, vol. 55, pp. 3-8, 2008.
110. Bullen, P. (2007). Adaptive reuse and sustainability of commercial buildings. *Facilities* 25 (1), pp. 20-31
111. Căpușneanu Sorinel, Tabloul de bord și îmbunătățirea performanțelor întreprinderilor cu ajutorul indicatorilor de pilotaj, *Economie Teoretică și Aplicată*, nr5 (500), 2006.
112. Căpușneanu Sorinel, The ethos of cost management, *Theoretical and Applied Economics*, no. 5, p. 82, 2008.
113. Căpușneanu Sorinel, Briciu Sorin, Analiza posibilității de organizare a contabilității de gestiune prin metoda Target Costing (TC) în cadrul entităților din România, *Economie teoretică și aplicată Volumul XVIII (2011)*, No. 9(562), pp. 51-68.
114. Căpușneanu S., Briciu S., Analysis of the Possibility to Organize the Management Accounting through the Target Costing (TC) Method in the Romanian Entities, *Theoretical and Applied economics*, no. 9, pp. 71-88, 2011.
115. Căpușneanu S., Boca (Rakos) I.S., Barbu C.M., Dashboard, Tool for Monitoring and Measuring the Performances of Entities within Mining Extractive, *Mathematical Methods for Information Science and Economics*, pp. 274-279, 2012.
116. Cokins, G., Integrations of Target Costing and ABC. *Journal of Cost Management*, 6(4), 13-22, 2002.
117. Cokins Gary, Capusneanu Sorinel, Barbu Cristian Marian, Decisions Based on Synthesis Documents Information of the ABC (Activity-Based Costing) Method, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol 1, No 1 (2011), United States.
118. Dekker, H., & Smidt, P., A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *International Journal of Production Economics*, 84(3), pp. 293–320, 2003.
119. de Neufville R., Lee Y. S., and Scholtes S. (2008). Flexibility in hospital infrastructure design, *IEEE Conference on Infrastructure Systems*, Rotterdam, November 10-12.
120. Epstein M. and Manzoni, J.F., Implementing corporate strategy: from tableaux de bord to balanced scorecards, *European Management Journal*, 16, No. 2, pp. 190-203, 1998.
121. Ewert R. and Ernst C., Target costing, coordination and strategic cost management”, *European Accounting Review*, vol. 8, issue 1, pp. 23-49, 1999.
122. Filomena T.P., Kliemann Neto F.J. and Duffey M.R., Target costing operationalization during product development: Model and application”, *International Journal of Production Economics*, vol. 118, issue 2, pp. 398-409, 2009.
123. Giraud Françoise, Olivier Saulpic, Carole Bonnier, Françoise Fourcade, *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Editura Gualino, Paris, p.22, 2008.
124. Gu, P., Xue, D., Nee, A.Y.C. (2009). Adaptable design: concepts, methods, and applications, *Proceedings of the Institution of Mechanical Engineers, Part B: Journal of Engineering Manufacturing*, vol. 223, no. 11, pp. 1367-1387, November
125. Hauser, J. and Katz, G., Metrics: you are what you measure!, *European Management Journal*, 16, no. 5, pp. 517-528, 1998.

126. Hibbets, A.R., Albright, T., Funk, W., "The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field", *Journal of Managerial Issues*, vol. 15 (1): 65-81, 2003.
127. Hiromoto, T., "Another hidden edge: Japanese management accounting", *Harvard Business Review*, 66 (4), pp. 22-26, 1988.
128. Hiromoto, T., *Management accounting in Japan*, *Controlling*, 1, pp. 316-322, 1989.
129. Horváth, P., *Target Costing: State of the Art Report*, Arlington, Texas: Computer Aided Manufacturing-International (CAM-I), 1993.
130. Horváth, P., Niemand, S., Wolbold, M., *Target Costing: State of the Art Report*, Arlington, Texas: Computer Aided Manufacturing-International (CAM-I), p. 2, 1993.
131. Horvath, P., Gleich R., Schmidt, S., "Linking Target Costing to ABC at a US Automotive Supplier", *Journal of Cost Management*, Vol. 12, No. 2, March/April:1998, pp. 37-46, 1998.
132. Howard, J.S., Anthony, J.V. *The Geography of International Investment*, The World Bank Development Research Group, 2000.
133. Hrebiniak, L.G. and Joyce, W.F., "Implementing strategy: an appraisal and agenda for future research", in Hitt, M., R., Freeman, E. and Harrison, J. (Eds), *Handbook of Strategic Management*, Blackwell Business, pp. 602-626, 2001.
134. Kaplan, R.S. and Norton, D.P. "Having trouble with your strategy? Then map it", *Harvard Business Review*, (78)(5), pp. 167-176, 2000.
135. Kato, Y., "Target costing support system: lessons from leading Japanese companies", *Management Accounting Research*, 4, pp. 33-47, 1993.
136. Kaygusuz S.Y., "Target Costing for New Product Development Process", *Business and Economics Research Journal*, vol. 2, issue 4, p. 19, 2011.
137. Kee R., "The sufficiency of target costing for evaluating production-related decisions", *International Journal of Production Economics*, vol. 126, issue 2, pp. 204-211, 2010.
138. Koons F.J., "Applying ABC to Target Costs", *Transactions of the American Association of Cost Engineers*, pp. 70-73, 1994.
139. Kushnir, E., Sheehan T. (2003). *Development of machine tool structure at the early stages of design process*. Proceedings of IMECE'03: 2003 ASME International Mechanical Engineering, Congress and Exposition, Washington, D.C., USA, November 16-21.
140. Larssen, A. and S. Bjorberg. (2004). "User needs/demands (functionality) and adaptability of buildings - A model and a tool for evaluation of buildings". *Facilities Management and Maintenance Conference: Human elements in Facilities Management*, 3 June, Hong Kong.
141. Man M., Briciu S., "The factors influencing the structuring of management accounting in Romania coal mining", *The 32nd Annual Congress of the American Romanian Academy of Arts and Sciences*, Wentworth Institute of Technology, Boston, MA, USA, 22-26 July 2008, Proceedings, Polytechnic International Press, Montreal, Quebec.
142. Martinescu D.-M., Căpușeanu S., "Environment and environmental effects of pollution. Model of eco-dashboard – a tool for analysis of environmental management performances", *Metalurgia International*, Vol. XIV, no. 12 Special Issue, pp. 113-116, 2009.
143. Mocanu F., "Financial crisis impact on construction and real estate sectors in Romania", *Romanian Economic Business Review*, vol. 4, issue 3, pp. 127-136, 2009.
144. Monden Y., "Total cost management system in Japanese automobile corporations", in: Monden, Y., and M. Sakurai (eds.) *Japanese Management Accounting*, Portland, Productivity Press, pp. 15-33, 1989.
145. Monden Y. and Hamada K., "Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies", *Journal of Management Accounting Research*, 3, pp. 16-34, 1991.

146. Morariu A., Crecană C.D., Real estate investments in Romania – analysis and tendencies, Theoretical and Applied Economics, Economic-Financial Analysis and Property Valuation. Challenges into actual global context, scientific symposium, 29-31 may, pp. 28-32, 2009.
147. Nørreklit H., The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions, Management Accounting Research, 11 (1), pp. 65-88, 2000.
148. Oancea-Negescu M.D. and Anica-Popa A., The real estate recession and the performances of firms in Romanian construction industry, Theoretical and Applied Economics, vol. 05(534) (supplement), issue 05(534) (supplement), 2009.
149. Okano H., Japanese Management Accounting, A historical and Institutional Perspective, (2nd ed.), Tokyo, Chuo Kezaisha, p. 212, 2002.
150. Olsson, N. and Hansen G. (2010). Identification of Critical Factors Affecting Flexibility in Hospital Construction Projects, Health Environments Research & Design Journal. 3(2), pp. 30-47
151. Priesto, V.C. et. al., Critical factors in Balanced Scorecard implementation, Gestão & Produção. (13) (1), pp. 81-92, 2006.
152. Prisecaru C. and Budica B., The Building Industry - A Flourishing Sector of the National Economy, Annals of the University of Petrosani, Economics, vol. 9, issue 4, p. 6, 2009.
153. Pressler, G. (2006). Born to Flex: flexible design as a function of cost and time. Health Facility Management. 9(6), 53-4, pp. 56, 58.
154. Random House. Dictionary.com Unabridged. Random House, Inc. <http://dictionary.reference.com/browse/adapt>
155. Sakurai M., Target costing and how to use it, Journal of Cost Management, 3 (2), pp. 39-50, 1989.
156. Salawati S., Tinggi M., and Kadri N., Inventory management in Malaysian construction firms: impact on performance, SIU Journal management, 2, pp. 59-60, 2012.
157. Saleh, J., Mark, G. and Jordan, N. (2009). Flexibility: a multi-disciplinary literature review and a research agenda for designing flexible engineering systems. Journal of Engineering Design, 29(3), pp. 307-323.
158. Tanaka M., Genka kogaku ni okeru tagetto kosuto no yakuwari (The role of target cost in cost engineering), (in Japanese) The Research Report of Tokyo Science University 1, 1977.
159. Watson T.J., In search of management, New York: International Thomson Business Press, p. 8, 1988.
160. Yazdifar H. and Askarany D., A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand, International Journal of Production Economics, vol. 135, issue 1, pp. 382-392, 2012.
161. Yuko, K., Nauro, F.C., *Why does FDI go where it goes? New evidence from the transition economies*, William Davidson Institute Working Paper, no. 573, 2003.

Alte surse bibliografice:

162. Anuarul statistic al României, edițiile 2002, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011
163. Buletin Statistic de Industrie nr. 1-12/2002, 1-12/2003, 1-12/2004, 1-12/2005, 1-12/2006, 1-12/2007, 1-12/2008, 1-12/2009, 1-12/2010 și 1-12/2011 și 1/6/2012, editat de Institutul Național de Statistică
164. Buletin Statistic de Prețuri nr. 1-12/2002, 1-12/2003, 1-12/2004, 1-12/2005, 1-12/2006, 1-12/2007 1-12/2008, 1-12/2009 1-12/2010 și 1-12/2011 și 1/6/2012 editat de Institutul Național de Statistică

165. Buletinul Statistic nr. 1-12/2002, 1-12/2003, 1-12/2004, 1-12/2005, 1-12/2006, 1-12/2007, 1-12/2008, 1-12/2009, 1-12/2010 și 1-12/2011 și 1/6/2012 editat de Institutul Național de Statistică
166. Colecția ziarului Ziarul Financiar, 1999 – la zi
167. Condițiile de viață ale populației din România, revistă editată de Institutul Național de Statistică, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 și 2011
168. IAS 11- Contracte de Construcții
169. Informații statistice operative, revistă editată de Institutul Național de Statistică
170. Legea Bugetului de stat pe anul 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012.
171. CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International) et SMAC (Society of Management Accounting of Canada) (1994), Implementing Target Costing, Management Accounting Guideline, April.
172. Ghid pentru elaborarea devizelor la nivel de categorii de lucrări și obiecte de construcții pentru investiții realizate din fonduri publice – indicativ P91/1-02 aprobat de MLPAT cu ordinul 1568/15.10.02

Legislație și site-uri

173. Legea contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991, republicată cu toate modificările și completările în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18 iunie 2008.
174. Ordinul nr. 1826 din 22 decembrie 2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.23 din 12.01.2004.
175. OMFP nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr.766 din 10 noiembrie 2009.
176. Ordonanța de urgență nr. 37/2011 din 13 aprilie 2011 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991 și pentru modificarea altor acte normative incidente, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.285/22.04.2011.
177. Hotărârea nr. 28/09.01.2008 privind aprobarea conținutului cadru al documentației tehnico-economice aferente investițiilor publice, precum și structurii și metodologiei de elaborare a devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenție
178. Ordin 863/02.07.2008, pentru aprobarea ”Instrucțiunilor de aplicare a unor prevederi din Hotărârea Guvernului nr.28/2008 privind aprobarea conținutului cadru al documentației tehnico-economice aferente investițiilor publice, precum și a structurii și metodologiei de elaborare a devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții
179. Ordin nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014.
180. Ordinul nr. 1826 din 22 decembrie 2003 pentru aprobarea Precizarilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.23 din 12.01.2004.
181. Legea nr. 82/1991 *Legea Contabilității*, republicată în 2008, Monitorul Oficial nr. 454 din 18 iunie 2008, și actualizată la 2 iunie 2011 cu prevederile OUG nr. 37/2011
182. Legea nr. 150 din 1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
183. Legea nr. 10 pe 1995 privind calitatea în construcții, republicată cu modificările ulterioare.
184. Legea nr. 350 din 2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, cu modificările și completările ulterioare
185. HG 766 din 1997 pentru aprobarea unor regulamente privind calitatea în construcții.

186. Legea 177 pe 2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 10 pe 1995 privind calitatea în construcții.
187. www.fidic.org
188. www.pmbook.ce.cmu.edu
189. www.tribunaeconomica.ro
190. <http://www.insse.ro>
191. www.bp.com/statisticalreview
192. www.isc.ro
193. www.fonduri-ue.ro
194. www.aecon.com
195. www.interbizgroup.ro
196. www.zf.ro
197. www.businessportal.ro
198. www.sikon.com
199. www.falconbury.co.uk

Lista anexelor

- Anexa 1 Conținut cadru al studiului de fezabilitate
- Anexa 2 Conținut cadru al studiului de fezabilitate
- Anexa 3 Conținut cadru al unui proiect tehnic
- Anexa 4 Proiectul pentru autorizarea lucrărilor de construcție
- Anexa 5 Modalități de stabilire a costului total de realizare a unui proiect de construcție conform Metodologiei de elaborare a devizului general – H.G. 1179/2002