

**XÂY DỰNG MÔ HÌNH QUẢN TRỊ CHI PHÍ
THEO PHƯƠNG PHÁP BÌNH PHƯƠNG BÉ NHẤT
ĐỐI VỚI DOANH NGHIỆP KINH DOANH DỊCH VỤ KHÁCH SẠN**

*BUILDING A COST MANAGEMENT MODEL ACCORDING TO THE
LEAST SQUARES METHOD FOR HOSPITALITY BUSINESSES*

NCS. Đoàn Tuấn Phong¹, PGS.TS. Bùi Văn Trinh²

Tóm tắt – *Kế toán quản trị sử dụng các phương pháp kế toán để cung cấp thông tin phục vụ việc điều hành tổ chức. Dựa trên cơ sở lý luận và phương pháp nghiên cứu có liên quan hình thành số liệu cơ sở để làm căn cứ ra quyết định quản trị, mà cụ thể là quản trị lĩnh vực dịch vụ khách sạn, chúng tôi xét thấy chủ đề “Xây dựng mô hình quản trị chi phí theo phương pháp bình phương bé nhất đối với doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ khách sạn” cần thiết và phù hợp tại hội thảo này. Tham luận góp phần làm rõ hơn phương trình áp dụng để phân tích tìm ra thông tin từ số liệu giả định, minh họa cho phương pháp nghiên cứu thực hiện mô hình.*

Từ khóa: *bình phương bé nhất, dịch vụ khách sạn, mô hình quản trị chi phí.*

1. GIỚI THIỆU

Trong hoạt động kinh doanh, lợi nhuận là mục tiêu quan trọng nhất của doanh nghiệp, việc cung cấp các thông tin về tình hình kinh doanh của từng hoạt động, sự lãi, lỗ của doanh nghiệp có tác dụng quan trọng trong việc ra các quyết định quản trị, cũng như quyết định đầu tư cho vay của những người liên quan.

Việc quản lý chi phí ảnh hưởng rất lớn tới sự tồn tại, tăng trưởng và thành công của một doanh nghiệp. Quản lý chi phí giúp tối ưu hóa trong việc sử dụng các nguồn lực như nhân lực, nguyên vật liệu, máy móc... Nhờ vậy, doanh nghiệp sẽ có điều kiện phát triển. Quản lý chi phí đóng vai trò rất quan trọng trong sự thành công của một doanh nghiệp. Bài viết này sẽ trình bày một số vấn đề về kiểm soát chi phí dựa trên cách ứng xử chi phí trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Mục đích của việc quản lý chi phí là để đảm bảo nguồn vốn được huy động từ các nguồn thích hợp với chi phí hợp lý và vào đúng thời điểm để doanh nghiệp đạt được nhu cầu đầu tư của mình. Chưa nói đến yếu tố thị trường

¹ NCS Trường Đại học Trà Vinh; Email: phongcamau2003@gmail.com; dtphong@sdh.tvu.edu.vn

² Trường Đại học Cần Thơ; Email: bvtrinh@ctu.edu.vn

và doanh thu, việc quản lý chi phí chặt chẽ sẽ quyết định thành công của một doanh nghiệp. Đây là tiền đề quan trọng giúp doanh nghiệp sử dụng hiệu quả các nguồn lực của doanh nghiệp. Xuất phát từ vấn đề đã nêu trên, bài viết “*Xây dựng mô hình quản trị chi phí theo phương pháp bình phương bé nhất đối với doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ khách sạn*” là cần thiết.

2. CƠ SỞ LÝ THUYẾT VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

2.1. Cơ sở lý thuyết

2.1.1. Một số khái niệm liên quan kế toán theo Luật Kế toán 2015

Kế toán và chế độ kế toán

Kế toán là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động. Chế độ kế toán là những quy định và hướng dẫn về kế toán trong một lĩnh vực hoặc một số công việc cụ thể do cơ quan quản lý nhà nước về kế toán hoặc tổ chức được cơ quan quản lý nhà nước về kế toán ủy quyền ban hành [1], [2].

Báo cáo tài chính

Là hệ thống thông tin kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán được trình bày theo biểu mẫu quy định tại chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán.

Chứng từ kế toán

Là những giấy tờ và vật mang tin phản ánh nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và đã hoàn thành, làm căn cứ ghi sổ kế toán.

Nghiệp vụ kinh tế, tài chính

Là những hoạt động phát sinh cụ thể làm tăng, giảm tài sản, nguồn hình thành tài sản của đơn vị kế toán.

Phương pháp kế toán

Là cách thức và thủ tục cụ thể để thực hiện từng nội dung công việc kế toán.

2.1.2. Kế toán tài chính và kế toán quản trị

Ngành kế toán liên quan đến việc phân loại, đo lường và ghi chép các giao dịch của một doanh nghiệp. Tại Việt Nam, Nhà nước cũng đã quy định áp dụng hệ thống kế toán hệ được phân loại thành kế toán tài chính và kế toán quản trị. Tuy nhiên, chỉ áp dụng bắt buộc doanh nghiệp sử dụng hệ thống báo cáo tài chính, còn việc áp dụng kế toán quản trị thì không bắt buộc, mà chỉ vận dụng phù hợp tùy thuộc vào khả năng, trình độ quản lý của doanh nghiệp [3].

Kế toán tài chính mang tính pháp lý đối với doanh nghiệp vì các thông tin của kế toán tài chính có liên quan đến quyền và nghĩa vụ của doanh nghiệp đối với các đối tượng không những bên trong, mà còn bên ngoài doanh nghiệp (thuế,

ngân hàng, nhà đầu tư, đối tác...). Còn kế toán quản trị sử dụng các phương pháp kế toán để cung cấp thông tin phục vụ việc điều hành tổ chức. Do đó, thông tin đó có thể là: tài chính hoặc phi tài chính; thực tế (chắc chắn) hoặc ước tính (không chắc chắn); dựa trên quá khứ hoặc tương lai; chi tiết, hoặc ở dạng tổng hợp; được trình bày dưới dạng như số, bảng, và đồ thị; liên quan đến lãi/lỗ, chi phí/thu nhập, khối lượng, chỉ tiêu chất lượng, xu hướng [4]. Cả kế toán quản trị và kế toán tài chính chỉ có thể thực sự hữu ích khi thông tin đến đúng đối tượng và đúng thời điểm.

2.1.3. Chi phí và phân loại chi phí

Để đạt được kết quả trong bất kỳ hoạt động kinh tế nào, việc hao tổn sức lao động, tự nhiên, vốn... là điều đương nhiên và được biết với tên gọi là chi phí (cost). Chi phí là cái mà chúng ta từ bỏ để nhận được một cái gì đó, có thể thông qua hành vi mua, trao đổi hay sản xuất. Các nhà kinh tế cũng đã phân loại chi phí thành những loại khác nhau. Chẳng hạn, nếu dựa vào chức năng của chi phí thì gồm có: chi phí trong sản xuất và chi phí sau sản xuất (hay thường gọi là chi phí lưu thông); nếu dựa vào cách ứng xử của chi phí thì gồm có: chi phí biến đổi (biến phí hoặc chi phí khả biến) và chi phí cố định (định phí). Hoặc có những loại chi phí với thuật ngữ trừu tượng hơn: chi phí chìm; chi phí cơ hội; chi phí biên...

2.1.4. Các khái niệm liên quan trong lĩnh vực du lịch

Du lịch là gì?

Theo Tổ chức Du lịch Thế giới (World Tourism Organization), du lịch bao gồm tất cả hoạt động của những người du hành tạm trú với mục đích tham quan, khám phá và tìm hiểu, trải nghiệm hoặc với mục đích nghỉ ngơi, giải trí, thư giãn cũng như mục đích hành nghề và những mục đích khác trong thời gian liên tục nhưng không quá một năm ở bên ngoài môi trường sống định cư, loại trừ người du hành có mục đích chính là kiếm tiền.

Nhìn từ góc độ thay đổi về không gian của du khách: du lịch là một trong những hình thức di chuyển tạm thời từ một vùng này sang một vùng khác, từ một nước này sang một nước khác mà không thay đổi nơi cư trú hay nơi làm việc. Còn ở góc độ kinh tế: du lịch là một ngành kinh tế, dịch vụ có nhiệm vụ phục vụ cho nhu cầu tham quan, giải trí, nghỉ ngơi, có hoặc không kết hợp với các hoạt động chữa bệnh, thể thao, nghiên cứu khoa học và các nhu cầu khác.

Có thể nói, du lịch là một hoạt động có nhiều đặc thù, bao gồm nhiều thành phần tham gia, tạo thành một tổng thể hết sức phức tạp, vừa mang đặc điểm của ngành kinh tế vừa có đặc điểm của ngành văn hóa – xã hội.

Sản phẩm du lịch

Sản phẩm là do lao động của con người tạo ra. Trong lĩnh vực marketing, sản phẩm (product) thường được hiểu là bất cứ cái gì có thể đưa vào thị trường để tạo sự chú ý, mua sắm, sử dụng hay tiêu dùng nhằm thỏa mãn một nhu cầu hay ước muốn. Nó có thể là những vật thể, dịch vụ, địa điểm, tổ chức và ý tưởng.

Sản phẩm du lịch cũng có nhiều khái niệm, do có nhiều cách tiếp cận khác nhau. Sản phẩm du lịch bao gồm các dịch vụ du lịch, các hàng hóa và tiện nghi cung ứng cho du khách, nó được tạo nên bởi sự kết hợp các yếu tố tự nhiên, cơ sở vật chất kỹ thuật và lao động du lịch tại một vùng hay một địa phương nào đó. Theo Luật Du lịch, sản phẩm du lịch là tập hợp các dịch vụ cần thiết để thỏa mãn nhu cầu của khách du lịch trong chuyến đi du lịch. Trong phạm vi tham luận này, thuật ngữ điểm đến du lịch chính là sản phẩm du lịch được các đơn vị khai thác du lịch phục vụ cho du khách trên cơ sở quản lý của Nhà nước.

Các thành phần du lịch

Du lịch là một ngành công nghiệp nhiều mặt với nhiều thành phần bao gồm phân phối du lịch, giao thông và cơ sở hạ tầng, các cơ sở du lịch như nhà ở, cơ sở thực phẩm và đồ uống, và các dịch vụ hỗ trợ. Cả khu vực tư nhân và công cộng đều tham gia vào ngành. Thách thức đối với các nhà hoạch định và quản lý du lịch trong cả hai lĩnh vực sẽ là đáp ứng nhu cầu của du khách, đồng thời cân bằng các nguồn tài nguyên quý giá hữu hạn, bảo tồn truyền thống, văn hóa bản địa và chịu trách nhiệm xã hội đối với các tác động tiêu cực đối với một điểm đến của địa phương đó.

2.2. Phương pháp nghiên cứu

Thông tin trong tham luận là dữ liệu thứ cấp được chúng tôi thu thập từ các tài liệu chính thức đã xuất bản hoặc công bố trên các phương tiện truyền thông chính thống. Số liệu được nhóm tác giả tổng hợp và xử lý. Các phương pháp thống kê, so sánh và diễn dịch kết quả nhằm phát hiện vấn đề thực tiễn làm cơ sở cho việc thảo luận và đóng góp ý kiến của các chuyên gia.

3. PHÂN TÍCH VÀ THẢO LUẬN

3.1. Sự thay đổi của chi phí khả biến

Chi phí khả biến thực thụ là những chi phí khả biến có sự biến động cùng tỉ lệ với mức độ hoạt động. Ví dụ: chi phí nguyên vật liệu, nhân công trực tiếp, chi phí hoa hồng, bao bì đóng gói.

Về mặt toán học, chi phí khả biến thực thụ thể hiện theo phương trình sau:

$$Y = bX.$$

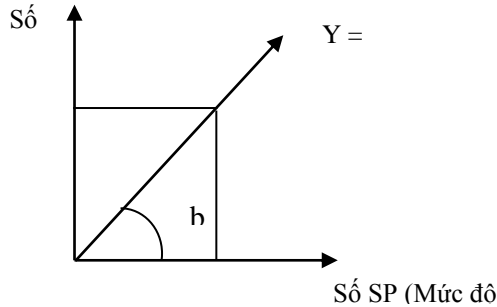
Trong đó:

Y: là tổng biến phí.

b: là biến phí trên một đơn vị mức độ hoạt động.

X: là mức độ hoạt động.

Nếu minh họa bằng đồ thị thì hệ số góc của đường biểu diễn của chi phí khả biến thực thụ sẽ không đổi, đường biểu diễn của loại chi phí khả biến thực thụ thuộc dạng tuyến tính hay đường thẳng.



Hình 1: Chi phí khả biến thực thụ

(Nguồn: Giáo trình Kế toán quản trị [2], [5]-[8])

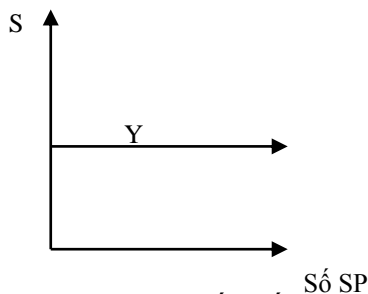
3.2. Sự thay đổi của chi phí bất biến

Chi phí bất biến thực thụ là những chi phí bất biến có tính chất cơ cấu, liên quan đến cấu trúc tổ chức của một doanh nghiệp mà rất khó thay đổi. Nếu muốn thay đổi loại chi phí bất biến này doanh nghiệp cần một khoảng thời gian tương đối dài. Ví dụ: khấu hao tài sản cố định, chi phí lương.

Về phương diện toán học, chi phí bất biến thực thụ thể hiện theo phương trình:

$$Y = a \quad (\text{với } a \text{ là hằng số})$$

Tương tự, đường biểu diễn của chi phí khả biến thực thụ thì đường biểu diễn của loại chi phí bất biến thực thụ cũng thuộc dạng tuyến tính và song song với trục hoành hay có hệ số góc bằng không.



Hình 2: Chi phí bất biến thực thụ [2], [5]-[9]

3.3. Xây dựng mô hình quản trị chi phí theo phương pháp bình phương bé nhất – Trường hợp doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ khách sạn

Tổng chi phí bao gồm nhiều bộ phận chi phí khác nhau trong quá trình sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp và các bộ phận chi phí này có hình thức ứng xử không giống nhau. Các nhà kinh tế đã xây dựng được công thức chi phí bao gồm hai bộ phận là chi phí khả biến thực thụ và chi phí bất biến thực thụ.

$$Y = a + bX$$

Trong đó:

+ Y: Tổng chi phí

+ a: Chi phí bất biến

+ b: Chi phí khả biến

+ X: Mức độ hoạt động (căn cứ vào cách ứng xử chi phí)

Dựa trên công thức xác định chi phí trên, ta có thể vận dụng phương pháp quản trị dựa trên phương pháp bình phương bé nhất. Phương pháp này ứng dụng toán thống kê sao cho tổng bình phương các độ lệch từ các tọa độ đến đường hồi quy là bé nhất. Đường hồi quy có được chính là đường biểu diễn của công thức chi phí. Đây là phương pháp có sai số nhỏ nhất.

Giả sử, xét trường hợp giả định tại một doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ khách sạn, với quy mô nhỏ, cụ thể như sau:

Bảng 1: Tài liệu giả định của một doanh nghiệp dịch vụ khách sạn

Stt	Diễn giải	Ghi chú
1	Ngành nghề kinh doanh	Dịch vụ khách sạn
2	Tình trạng hoạt động	Được 3 năm
3	Quy mô	20 phòng
4	Giá cho thuê (đã có thuế)	180.000 đ/ngày
5	Phân loại khách sạn	Đạt chuẩn lưu trú
6	Công suất tối đa cho thuê ngày	20 phòng/ngày
7	Công suất tối đa cho thuê tháng (20 phòng* 30 ngày)	600 phòng/tháng
8	Chi phí kinh doanh	Bao gồm biến phí và định phí

(Nguồn: Nhóm tác giả minh họa)

Tại Bảng 1 trên, nhóm tác giả đã minh họa tài liệu kinh doanh giả định của một doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ khách sạn để có thể vận dụng xây dựng mô hình quản trị chi phí theo phương pháp bình phương bé nhất đối với loại hình doanh nghiệp này. Trên cơ sở tổng hợp được dữ liệu đầu vào, để có thể xây dựng được mô hình quản trị chi phí phù hợp với lĩnh vực khách sạn, nhóm tác giả thấy rằng, theo cách ứng xử chi phí kinh doanh của khách sạn thì gồm có hai bộ phận chi phí, đó là chi phí biến đổi (biến phí hay khả biến) và chi phí cố định (định phí hay bất biến) và các nhóm chi phí này có mối quan hệ với số lượng phòng cho thuê trong quá trình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, cụ thể xem ở Bảng 2.

Bảng 2: Mức độ hoạt động và chi phí hoạt động trong 12 tháng
 của khách sạn

Tháng	Số phòng cho thuê- X (phòng)	Chi phí hoạt động- Y (đồng)	$X*Y$	X^2
1	450	40.500.000	18.225.000.000	202.500
2	315	40.950.000	12.899.250.000	99.225
3	380	41.800.000	15.884.000.000	144.400
4	445	42.275.000	18.812.375.000	198.025
5	298	37.250.000	11.100.500.000	88.804
6	370	38.850.000	14.374.500.000	136.900
7	462	46.200.000	21.344.400.000	213.444
8	305	35.075.000	10.697.875.000	93.025
9	378	48.006.000	18.146.268.000	142.884

Hội thảo Khoa học
 “Các vấn đề đương đại trong lĩnh vực Kinh tế, Luật: Từ lý thuyết đến thực tiễn”

10	425	34.000.000	14.450.000.000	180.625
11	330	44.550.000	14.701.500.000	108.900
12	375	41.250.000	15.468.750.000	140.625
Cộng	4.533	490.706.000	186.104.418.000	1.749.357

(Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp và tính toán)

Từ Bảng 2, kết hợp với hệ phương trình sau:

$$\Sigma XY = a\Sigma X + b\Sigma X^2 \quad (1)$$

$$\Sigma Y = na + b\Sigma X \quad (2)$$

Ta có:

$$(1) \quad 186.104.418.000 = 4.533a + 1.749.357b$$

$$(2) \quad 490.706.000 = 12a + 4.533b$$

Giải hệ phương trình trên, ta được nghiệm hệ phương trình:

$$a = 33.338.172$$

$$b = 19.997$$

Vậy, phương trình chi phí được xác định là:

$$Y = 33.338.172 + 19.997 X \quad (\text{Với } 298 \leq X \leq 462)$$

Trên cơ sở của phương trình chi phí, ta có thể phân loại được chi phí đối với khách sạn, cụ thể như sau:

Bảng 3: Phân bổ chi phí khả biến, bất biến và hỗn hợp

TT	Hạng mục
I	Chi phí khả biến
1	Vật tư tiêu hao trong phòng: dầu gội, lược, khăn tắm, giấy vệ sinh
2	Vật tư tiêu hao chung: xà bông, dầu thơm

3	Chi phí điện
4	Chi phí nước
II	Chi phí bất biến
1	Chi phí khấu hao nhà cửa
2	Chi phí khấu hao trang thiết bị
3	Chi phí lương nhân viên
4	Chi phí quảng cáo
5	Chi phí truyền hình cáp
6	Chi phí Internet
7	Chi phí lãi vay (nếu có)
8	Chi phí: rác thải môi trường, an ninh trật tự
9	Chi phí khác
III	Chi phí hỗn hợp
1	Chi phí điện thoại cố định
2	Chi phí văn phòng phẩm
3	Chi phí công cụ dụng cụ
4	Chi phí bảo trì máy lạnh, máy giặt, tivi
5	Chi phí sửa chữa nhỏ: thay thế vật tư điện, nước
6	Chi phí sửa chữa lớn: sơn tường, thay thế mới thiết bị
7	Chi phí khác

(Nguồn: Nhóm tác giả đề xuất chi phí cụ thể)

Để tối đa hoá lợi nhuận, ngoài việc có được doanh thu, một vấn đề quan trọng nằm trong tầm tay của doanh nghiệp là phải kiểm soát chi phí. Chi phí có

thể thay đổi theo mức độ hoạt động và điều này có ý nghĩa quan trọng đối với việc ra quyết định. Do đó, nhà quản lý phải nhận thức được chi phí sẽ ứng xử như thế nào trong một tình huống cụ thể. Từ khối lượng bán ra và các chi phí tương ứng, công ti sẽ xác định được lợi nhuận.

Phân loại theo cách ứng xử của chi phí để xác định chi phí khả biến và bất biến nhằm xác định mức phí tồn dự kiến phát sinh trong kì khi có sự tăng (giảm) của mức độ hoạt động, giúp nhà quản trị có được phương thức kiểm soát chi phí thích hợp hơn hay nhận dạng các tiềm năng sinh lợi tốt hơn. Chính vì vậy, nhà quản trị cần có những thông tin nhất quán qua các chỉ tiêu phân tích thích hợp, cho phép họ nhận biết kết quả có thể xảy ra nhằm đưa ra các quyết định phù hợp dựa trên các tham số được xác định trước.

Mặt khác, việc phân biệt giữa chi phí biến đổi và chi phí cố định giúp ta có thể đánh giá tác động của chi phí biến đổi như một công cụ định giá sản phẩm, hoặc để xác định được lợi nhuận mong đợi thông qua phân tích mối quan hệ giữa chi phí (cost) – khối lượng (volume) và lợi nhuận (profit), mặc dù bản chất của một khoản mục chi phí nào đó có thể không ứng xử hoàn toàn như vậy. Điều này cần đến sự trợ giúp của khái niệm gọi là “phạm vi phù hợp”. Một khoản mục chi phí được nhận dạng là chi phí khả biến hay chi phí bất biến tùy thuộc vào cách ứng xử của nó đối với mức độ hoạt động trong phạm vi phù hợp. Phạm vi phù hợp có ý nghĩa rất quan trọng trong việc xác định chi phí của doanh nghiệp và rất cần thiết cho người quản lý, bỏ qua sự quan tâm đối với phạm vi phù hợp khi xem xét sự ứng xử của chi phí sẽ dẫn người quản lý đến những quyết định sai lầm.

4. KẾT LUẬN

Phương pháp bình phương bé nhất khi xây dựng mô hình quản trị chi phí có độ chính xác cao nhất. Có nhiều phương pháp để xây dựng mô hình chi phí, tuy nhiên việc lựa chọn phương pháp nào để quản trị chi phí là tùy thuộc vào người quản trị, khả năng thu thập số liệu và sự lựa chọn chủ quan của nhà quản trị. Trong một số trường hợp, việc ra quyết định là một công việc phức tạp và hết sức quan trọng của các nhà quản trị. Để ra được một quyết định đúng đắn, các nhà quản trị cần rất nhiều thông tin. Việc nắm bắt thông tin về chi phí tốt sẽ giúp ban giám đốc đánh giá được hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Quản lý chi phí hợp lý nhấn mạnh đến việc sử dụng tối ưu nguồn tài nguyên trong doanh nghiệp. Trên thực tế, nếu tạm thời không nói đến thị trường kinh doanh và các yếu tố khác, việc thất bại của doanh nghiệp không phải là do thiếu nguồn tài chính mà là kết quả của việc quản lý tài chính không hiệu quả, trong đó, quản lý chi phí chặt chẽ (lưu ý: với ý nghĩa hiệu quả, chứ không phải tiết kiệm thái quá) đóng vai trò quan trọng trong việc khai thác và sử dụng tối đa các nguồn tài nguyên trong doanh nghiệp. Việc kiểm soát việc sử dụng tài sản trong công ti, tránh tình trạng sử dụng lãng phí, sai mục đích là điều vô cùng quan trọng.

Có thể thấy rằng, việc quản lý và kiểm soát chi phí hợp lý là vấn đề rất quan trọng đối với doanh nghiệp. Chúng ta đã có rất nhiều bài học thực tế về việc quản lý chi phí không hợp lý gây thất thoát rất nhiều tiền của của doanh nghiệp. Việc quản lý chi phí một cách hiệu quả sẽ giảm thiểu sự cần thiết phải liên tục đưa ra các kế hoạch cải thiện hoạt động kinh doanh.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Bộ Tài chính. *Quyết định số 48/2006 ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ*. 2006.
- [2] Đoàn Ngọc Quế, Đào Tất Thắng, Lê Đình Trực. *Giáo trình Kế toán Quản trị*. TP. HCM: Nhà Xuất bản Thống kê; 2006.
- [3] Bộ Tài chính. *Thông tư số 53/2006 hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*. 2006.
- [4] Hugh Coombs, David Hobbs, Ellis Jenkins. *Management Accounting Principles and Applications*. SAGE Publications; 2005.
- [5] Bùi Văn Trường. *Kế toán quản trị*. TP. HCM: Nhà Xuất bản Lao động – Xã hội; 2006.
- [6] Nguyễn Phú Giang. *Kế toán quản trị và phân tích kinh doanh*. TP. HCM: Nhà Xuất bản Tài chính; 2005.
- [7] Tập thể tác giả Khoa Kế toán – Kiểm toán. *Kế toán Quản trị*. TP. HCM: Nhà Xuất bản Thống kê; 2000.
- [8] Võ Thành Danh, Bùi Văn Trịnh, La Xuân Đào. *Giáo trình Kế toán phân tích*. TP. HCM: Nhà Xuất bản Thống kê; 2000.