

# Thiết kế nội dung Kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp KINH DOANH XỔ SỐ KIẾN THIẾT TẠI VIỆT NAM

 **Phi Thị Diễm Hồng\***  
**Bùi Ngọc Chung\*\***

Nhận: 06/12/2021

Biên tập: 07/12/2021

Duyệt đăng: 14/12/2021

## Tóm tắt

Kinh doanh xổ số kiến thiết là một loại hình kinh doanh có điều kiện, có vai trò quan trọng trong tạo nguồn thu ngân sách Nhà nước. Tuy nhiên, do ngày nay công nghệ 4.0 phát triển, các doanh nghiệp (DN) này đang phải đối mặt với nhiều thách thức, đặc biệt là đối với các sản phẩm xổ số điện tử. Điều này đòi hỏi DN luôn phải chủ động thông tin, thích ứng với sự thay đổi tương ứng. Các thông tin đó không chỉ đáng tin cậy mà còn phải hữu ích, để đưa ra quyết định. Kế toán quản trị (KTQT) chi phí là một công cụ quản lý giúp các DN giải quyết những vấn đề này, nhưng hiện nay lại chưa được chú trọng. Phần lớn, kế toán quản trị chi phí (KTQTCP) trong các DN mới đang ở dạng sơ khai, chưa đúng với kỳ vọng và bản chất của nó, đặc biệt chưa có sự thống nhất về khung nội dung KTQT. Nhận thấy điều đó, nghiên cứu này được tiến hành nhằm mục đích xác định các nội dung KTQT cho khối DN kinh doanh xổ số, làm cơ sở và tài liệu giúp cho công tác kế toán tại các DN kinh doanh xổ số đạt hiệu quả hơn, góp phần nâng cao kết quả hoạt động của DN.

**Từ khóa:** KTQTCP, kinh doanh xổ số, thiết kế nội dung.

## Abstracted

Lottery enterprises have been run business under legal conditions and played significantly contribution into national budget. However, due to the increasing dynamism impacts of 4.0 technology, these enterprises are facing many challenges, especially for electronic lottery products. Therefore, the requirements for enterprise are to adapt corresponding these changes. These also mean requirements of collecting much more as possible as about business information to give decision actively. Additionally, collective information has been required not only be reliable, but also useful to make decisions. Cost management accounting was known as good tool to help businesses solve these problems, but currently managerial accounting has not been setting well in almost lottery companies. For the most part, many of them with cost managerial accounting system have been still new aspect, less suitable content, no consensus on the content framework as expectation. For all, this research conducted with the aim of design contents of management accounting for lottery companies, serving as a basis and supporting documents for accounting work in business enterprises. Lottery books become more effective, contributing to improving business results.

**Key word:** Cost management accounting, Lottery enterprises, design contents.

## 1. Đặt vấn đề

KTQTCP được biết đến như công cụ hữu ích, nhằm cung cấp các thông tin cho nhà quản trị DN. Việc tổ chức tốt công tác KTQT sẽ giúp cho DN có nhiều thông tin để tính toán, lựa chọn phương án kinh doanh hiệu quả nhằm đưa ra quyết định tối ưu nhất trong điều kiện của đơn vị mình. Bởi thông tin do KTQTCP cung cấp chi tiết theo từng lĩnh vực hoạt động, từng dự án, từng công trình, hạng mục công trình, cho phép nhận diện rủi ro và các hạn chế của DN, từ đó đưa ra quyết định điều hành hiệu quả.

Tuy nhiên, theo nghiên cứu của Nguyễn Xuân Hoàng (2021), tại các nước châu Á các DN trong nước mới chỉ đang áp dụng KTQTCP ở dạng học hỏi, quy mô còn manh mún và phương pháp còn lạc hậu. Các DN, đặc biệt tại Việt Nam, đang chú trọng đến kế toán tài chính nhiều hơn thay cho KTQT. Các thông tin kế toán chủ yếu tập trung cho việc lý giải tính tuân thủ (pháp luật thuế, kế toán) chưa hướng tới cung cấp thông tin

cho yêu cầu quản trị DN. Cùng xu hướng đó, các DN kinh doanh xổ số kiến thiết tại Việt Nam cũng chưa quan tâm hoặc quan tâm chưa nhiều đến công tác KTQT nói chung và KTQTCP nói riêng.

Hoạt động kinh doanh xổ số tại Việt Nam đã trải qua 60 năm, kể từ năm 1962, với sự xuất hiện của đơn vị kinh doanh xổ số kiến thiết đầu tiên tại miền Bắc. Như chính tên gọi của nó (đơn kiến thiết), mục tiêu của xổ số là để huy động

\*Khoa Kế toán & QTKD, Học viện Nông nghiệp Việt Nam

\*\*Công ty TNHH MTV Xổ số kiến thiết Thái Bình

nguồn tài chính từ nhân dân để tái thiết các hoạt động cho đất nước. Trong đó, theo quy định pháp luật, tiền thu từ hoạt động kinh doanh xổ số sẽ được để lại toàn bộ cho địa phương đầu tư vào các lĩnh vực y tế, giáo dục... do đó, hầu hết mỗi địa phương đều có một công ty xổ số kiến thiết và 100% vốn Nhà nước nắm giữ. Thực tiễn mức đóng góp của khối DN này đã có ý nghĩa rất lớn trong các lĩnh vực y tế, giáo dục, nông thôn, phúc lợi xã hội, hỗ trợ thiên tai,... những năm qua tại nhiều địa phương. Chỉ tính trong 5 năm gần đây, trung bình mỗi năm các DN này đã đóng góp khoảng 24.000 tỷ đồng vào ngân sách Nhà nước, trong đó năm 2019 đạt khoảng 29.000 tỷ đồng, năm 2020 khoảng 31.700 tỷ đồng (Lê Thanh và cộng sự, 2020). Song do tính chất xã hội hóa, chủ trương phát triển của Chính phủ là tránh phụ thuộc vào nguồn thu của xổ số, nên hoạt động của các đơn vị kinh doanh xổ số đang dần được phát triển theo hướng tự chủ nhiều hơn, đồng nghĩa đòi hỏi các DN này phải năng động hơn, vì thế mà vai trò của KTQTCP trong DN ngày càng tăng.

Tuy nhiên, là những đơn vị kinh doanh ngành nghề có điều kiện, chịu sự quản lý chặt chẽ từ cơ quan quản lý Nhà nước, hệ thống thông tin KTQT của hầu hết các đơn vị kinh doanh xổ số đã có nhưng chưa hiệu quả, chưa rõ ràng, các hoạt động kinh doanh chủ yếu vẫn theo kế hoạch và dự toán đơn thuần, mà chưa đóng góp nhiều trong công tác quản trị DN (ít nhất qua khảo sát tại một số đơn vị kinh doanh xổ số miền Bắc). Do đó, nghiên cứu này được thực hiện, nhằm đề xuất

thống nhất khung nội dung KTQTCP và cách xác định các nội dung trong khối DN này, làm cơ sở và tài liệu giúp cho công tác kế toán tại các DN kinh doanh xổ số đạt hiệu quả hơn, góp phần nâng cao kết quả hoạt động của DN.

## **2. Phương pháp nghiên cứu**

Trên cơ sở tổng hợp các nghiên cứu trước về KTQT và KTQTCP, kết hợp với đặc trưng của đơn vị kinh doanh xổ số kiến thiết như đặc trưng về sản phẩm, ngành nghề, đối tượng khách hàng, quy định pháp lý, nghiên cứu thực hiện phân loại tài liệu thu thập được theo nhóm nội dung (chi phí) và lĩnh vực hoạt động (sản xuất, dịch vụ). Trong đó, mục đích của KTQTCP là cung cấp thông tin kế toán để ra quyết định được xác định là yếu tố cốt lõi để xác định các hàm ý về yêu cầu thông tin và công việc của kế toán. Thông qua việc đối sánh giữa các quan điểm khác nhau về nội dung KTQTCP từ việc tổng hợp tài liệu và sử dụng tiêu chí đáp ứng tối đa yêu cầu của bộ phận quản trị DN, đối với thông tin KTQT (khách quan, đầy đủ, kịp thời), các nội dung KTQTCP cho đơn vị kinh doanh xổ số được hình thành, có tính đến đặc trưng của quy trình phát hành và trả thưởng của đơn vị. Từ đó, nghiên cứu tiến hành mở rộng để mô tả mối liên kết giữa các bộ phận trong đơn vị khi xây dựng hệ thống KTQT trong DN, như một phần bổ sung kết quả của nghiên cứu.

Ngoài ra, để có các thông tin thực tiễn về loại hình đơn vị kinh doanh xổ số thuyết phục, nghiên cứu đã tiến hành khảo sát bằng cách phỏng vấn sâu cán bộ kế toán, cán bộ kiểm soát của công ty

TNHH một thành viên xổ số kiến thiết tỉnh Thái Bình. Các thông tin cụ thể về tổ chức bộ máy nhân sự làm công tác KTQT, thời điểm, nguyên tắc ghi nhận và phản ánh của kế toán về chi phí tại đơn vị cũng như những khó khăn và thuận lợi mà đơn vị kinh doanh đặc thù phải chịu.

Nội dung KTQTCP là tổng hợp các yếu tố cấu thành nên KTQTCP trong DN, việc xác định đúng, hợp lý nội dung KTQTCP có ý nghĩa quan trọng góp phần thúc đẩy hiệu quả thực hiện KTQTCP trong DN. Tùy theo phương pháp và mục đích tiếp cận, nội dung KTQTCP được xác định khác nhau. Đến nay, có nhiều quan điểm về nội dung KTQTCP trong DN, trong đó có 1 số quan điểm nổi bật như sau:

Quan điểm của Horngren và cộng sự (2002, 2008): Nội dung KTQTCP gồm 4 nội dung cơ bản là: (i) dự toán chi phí; (ii) tập hợp chi phí; (iii) phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận; (iv) ra quyết định quản lý. Theo đó nhóm tác giả này, KTQTCP là một phần của hoạt động quản trị trong doanh nghiệp, gắn liền với vai trò quản trị từ khâu lập kế hoạch, thực hiện, giám sát đến ra quyết định.

Khác với Horngren và cộng sự (2002, 2008): Nghiên cứu của Vũ Thị Kim Anh (2012) cho rằng, để cung cấp các thông tin chi phí cho bộ phận quản trị để ra quyết định, KTQTCP cần đảm bảo 9 nội dung: (i) xây dựng hệ thống chi tiêu quản trị chi phí; (ii) xác định các trung tâm chi phí; (iii) phân loại chi phí; (iv) dự toán chi phí; (v) xác định chi phí và giá thành; (vi) phân tích biến động chi phí nhằm kiểm soát

chi phí; (vii) phân tích chi phí để phục vụ cho quản trị DN; (viii) báo cáo KTQTCP; (ix) đánh giá hiệu quả kiểm soát chi phí và mô hình tổ chức bộ máy KTQT. Tuy nhiên, nghiên cứu của tác giả này chỉ phù hợp đối với đơn vị sản xuất, tập trung vào tính giá thành sản phẩm dịch vụ, khó thực hiện ở những đơn vị có quy mô vừa và nhỏ (nguồn lực hạn chế).

Khi xét theo chu trình thông tin kế toán cung cấp, nghiên cứu của Nguyễn Hoàn (2011): Cho rằng, nội dung KTQTCP gồm hai công đoạn chính có sự tách biệt giữa thông tin ban đầu (chứng từ kế toán) với việc phân loại, tổng hợp, phân tích và xử lý, cung cấp thông tin kế toán chi phí. Hai nội dung đó là: (i) tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về chi phí và (ii) tổ chức phân tích, xử lý và cung cấp thông tin về chi phí.

Dựa trên góc độ công việc của người làm kế toán, theo Nguyễn Thị Mai Anh (2014): Nội dung KTQTCP gồm 5 khía cạnh sau: (i) phân loại chi phí; (ii) xây dựng định mức chi phí và lập dự toán chi phí; (iii) xác định chi phí cho từng đối tượng chịu phí; (iv) phân tích biến động để kiểm soát chi phí; (v) phân tích các thông tin để ra quyết định. Tương tự tác giả này, nghiên cứu của Lê Thị Minh Huệ (2016) cũng cho rằng, nội dung KTQTCP gồm 5 yếu tố nhưng nhấn mạnh nội dung thể hiện mục tiêu KTQT bằng cách thể hiện sản phẩm của người làm kế toán cụ thể là, báo cáo KTQT về chi phí và nội dung đầu tiên là nhận diện chi phí có tính bao quát hơn hoạt động phân loại chi phí thông thường. Các nội dung đó là:

(1) nhận diện chi phí; (2) xây dựng định mức và lập dự toán chi phí; (3) phân bổ chi phí và xác định chi phí; (4) phân tích chi phí phục vụ cho quản trị DN; (5) hệ thống báo cáo KTQTCP.

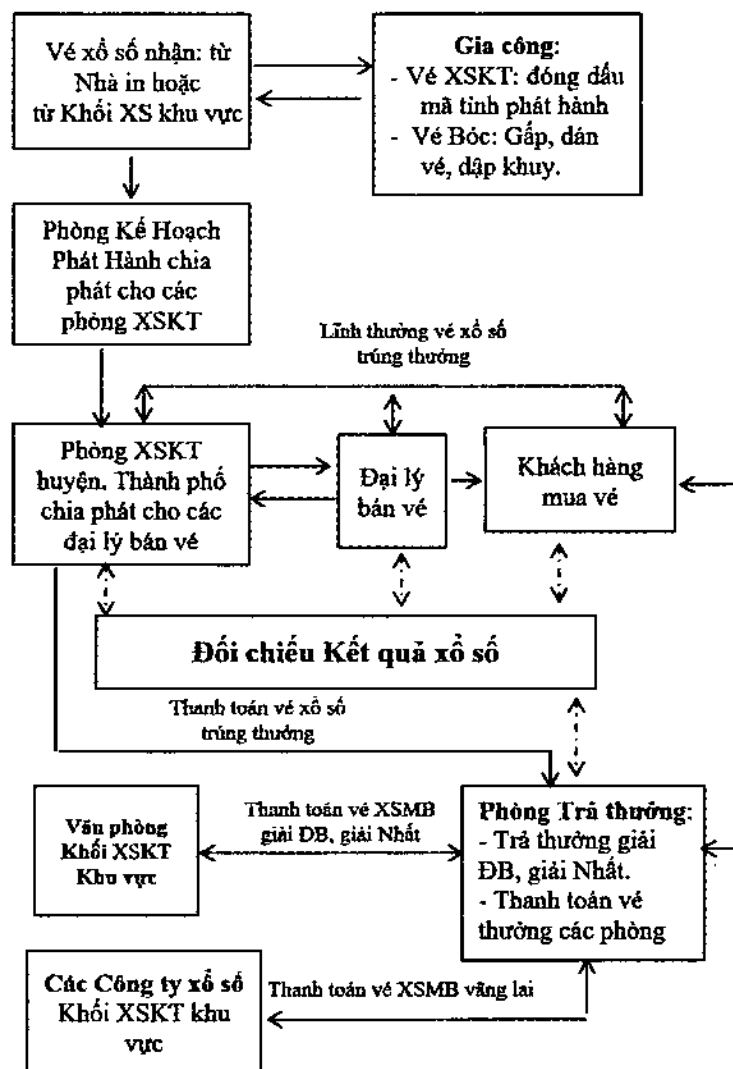
Như vậy, mặc dù đều hướng đến việc cung cấp thông tin để ra quyết định điều hành tốt hơn nhưng mỗi nghiên cứu lại cho thấy, một nội dung KTQTCP riêng biệt và cụ thể cho đối tượng nghiên cứu của mình. Rất khó hình thành nội dung KTQTCP

chung cho tất cả các DN, do đặc trưng điều kiện ngành nghề, quy mô giữa các đơn vị khác nhau. Chính vì vậy, việc hình thành 1 khung nội dung KTQT riêng cho khối DN kinh doanh xổ số kiến thiết lại càng có ý nghĩa hơn cả về thực tiễn và lý thuyết.

**3. Thiết kế nội dung KTQTCP trong đơn vị kinh doanh xổ số**

**3.1. Đặc điểm chi phí và lĩnh vực kinh doanh của đơn vị kinh doanh xổ số**

**Sơ đồ 1: Quy trình phát hành và trả thưởng trong đơn vị kinh doanh xổ số**



Đặc điểm chi phí của đơn vị kinh doanh luôn phụ thuộc vào quy trình sản xuất sản phẩm, dịch vụ của đơn vị. Đối với các đơn vị kinh doanh nhỏ số kiến thiết nói chung hiện nay, quy trình gồm 2 khâu cơ bản là phát hành và trả thưởng (Hình 1). Theo đó, chi phí chủ yếu của các đơn vị này trong kinh doanh nhỏ số gồm 2 nhóm chính: nhóm 1 là dành cho phát hành và trả thưởng; nhóm 2 là quản lý chung.

Đối với nhóm 1, các chi phí thường bao gồm: (a) chi phí phát hành trực tiếp gồm (i) chi phí trả thưởng; (ii) chi phí hoa hồng đại lý cho các đại lý nhỏ số; (iii) chi phí ủy quyền trả thưởng cho khách hàng trúng thưởng; (iv) chi phí quay số mở thưởng và chi phí cho công tác giám sát của Hội đồng giám sát nhỏ số; (v) chi phí hỗ trợ công tác phòng chống số đề, làm vé số giá; (vi) chi phí trích lập quỹ dự phòng rủi ro trả thưởng; (vii) chi phí về vé nhỏ số; (viii) chi phí thông tin về vé nhỏ số và quay số mở thưởng, kết quả mở thưởng; (ix) chi phí đóng góp hoạt động của Hội đồng nhỏ số kiến thiết khu vực; (b) chi phí nhân công; (c) chi phí khác bằng tiền: phục vụ trực tiếp cho việc phát hành từng loại hình nhỏ số như tờ rơi quảng cáo, tờ kết quả, chi phí gia công đóng dấu vé nhỏ số miền Bắc, dán, dập khuy vé Bốc, tiền công vận chuyển vé,...

Đối với nhóm 2, chi phí chủ yếu liên quan đến điều hành quản lý chung như tiền lương bộ phận quản lý, chi văn phòng,...

Ngoài các chi phí kể trên, tùy vào đơn vị kinh doanh cụ thể, các chi phí có thể phát sinh thêm như chi phí tài chính và chi phí khác.

Nhưng nhìn chung, các đơn vị kinh doanh nhỏ số thường có sản phẩm chính là vé số có mệnh giá nhỏ (vài nghìn đồng) nhưng giá trị trả thưởng thường lớn gấp nhiều lần. Do đó, việc sử dụng tiền mặt trong kinh doanh của công ty thường xuyên phát sinh và có giá trị lớn, đồng thời việc chuẩn bị quỹ cho việc trả thưởng cũng thường xuyên ở tỷ lệ nhất định và thường cao hơn với các đơn vị kinh doanh lĩnh vực khác. Về khách hàng, đối tượng chính là người tiêu dùng (một số địa phương phổ biến là người nghèo) và hệ thống tổ chức bán hàng thông qua các đại lý bán lẻ hoặc bán dạo. Do đó, chi phí nhân công thường chiếm tỷ lệ lớn và thường xuyên.

3.2. Thiết kế nội dung KTQTC

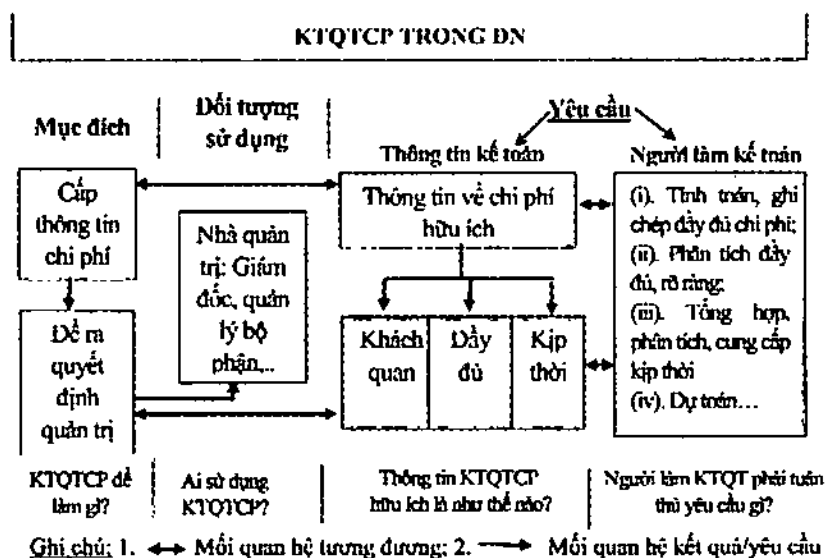
KTQT nói chung là cung cấp các thông tin hữu ích cho nhà quản trị, nhằm mục đích ra quyết định. Tương tự như vậy, KTQTC cũng nhằm cung cấp các thông tin hữu ích nhưng về chi phí của DN hướng đến kiểm soát, sử dụng tiết

kiệm, hiệu quả nguồn lực của mình. Vì vậy, để thiết kế được nội dung KTQTC trong đơn vị, cần xuất phát từ mục tiêu và yêu cầu của nó (Sơ đồ 2).

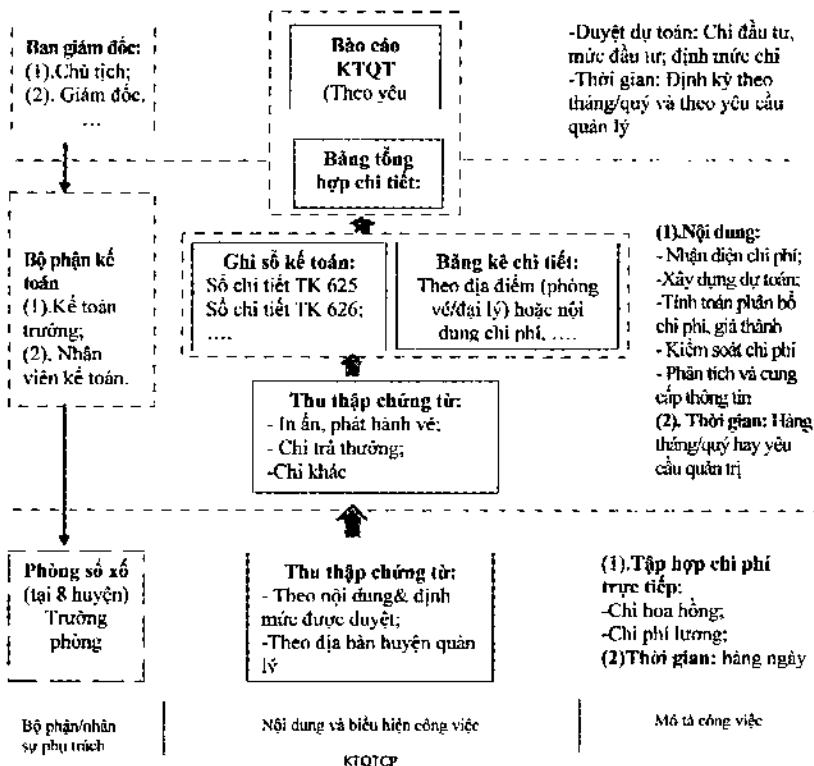
Căn cứ vào mục đích, yêu cầu của ban quản trị đối với KTQTC (có thể khác nhau về chi tiêu định lượng giữa các đơn vị), kết hợp với các quy định của Nhà nước trong phân cấp và sử dụng nhân sự (nếu có), công ty sẽ xác định cụ thể nội dung KTQT trong đơn vị mình. Trong đó, một mô hình KTQT nói chung phải là sự phối kết hợp giữa các bộ phận với nhau (ban quản trị, bộ phận chuyên môn, bộ phận kế toán), giữa cấp trên và cấp dưới (Bộ phận quản lý trung tâm và phòng vé), giữa bên trong và bên ngoài của bộ phận kế toán. Đồng thời, bộ phận kế toán phải là đơn vị trung tâm trong thực hiện và thiết kế các nội dung KTQTC cho đơn vị. Mỗi quan hệ này được thể hiện qua Sơ đồ 3.

Như vậy, có thể khái quát nội dung KTQTC trong các đơn vị kinh doanh nhỏ số gồm: (i) nhận

Sơ đồ 2: Mục đích, yêu cầu của KTQTC



Sơ đồ 3: Tổ chức và thiết kế nội dung KTQTCP trong đơn vị kinh doanh nhỏ



-Duyệt dự toán: Chi đầu tư, mức đầu tư, định mức chi  
-Thời gian: Định kỳ theo tháng/quý và theo yêu cầu quản lý

của mình. Đồng thời, nghiên cứu cũng là tài liệu tham khảo cho những nghiên cứu tiếp theo về cùng chủ đề. ■

**Tài liệu tham khảo chính**

1. Horngren, Ch. T, Bhimani, A. Datar, S.M. And Foster, G. (2002) *Management and cost accounting*, Prentice-Hall International, Inc, New Jersey, USA.
2. Horngren, Foster, Datar, Rajan, Ittner (2008) *Cost Accounting Managerial Emphasis*, Amazon.
3. Lê Thanh và cộng sự (2020) “Nhìn vào nền kinh tế Vê số. Tài liệu chuyên đề”. Truy cập tại <https://tuoitre.vn/nhin-va-o-nen-kinh-te-ve-so-20200824231635519.htm>
4. Lê Thị Minh Huệ (2016) “Hoàn thiện KTQTCP trong các DN mía đường trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa” Luận án Tiến sĩ, Chuyên ngành Kế toán, mã số 62.34.03.01, Học viện Tài chính.
5. Mai Thị Nga và Ngô Thị Thu Giang (2019) “KTQTCP trong DN Việt Nam hiện nay” Tạp chí Tài chính điện tử số tháng 04/2019, truy cập tại: <https://tap-chitachinh.vn/tai-chinh-kinh-doanh/ke-toan-quan-tri-chi-phi-trong-doanh-nghiep-viet-nam-hien-nay-305153.html>.
6. Nguyễn Thị Mai Anh (2014) “Hoàn thiện KTQTCP trong các công ty cổ phần nhựa niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam” Luận văn Tiến sĩ, Chuyên ngành Kế toán, mã số 62.34.03.01, Đại học Kinh tế Quốc dân.
7. Nguyễn Hoàn (2012) “Tổ chức KTQTCP trong các DN sản xuất bánh kẹo của Việt Nam” Luận án Tiến sĩ Kinh tế, Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.
8. Vũ Thị Kim Anh (2012) “Hoàn thiện KTQTCP vận tải tại các DN vận tải đường sắt Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế” Luận án Tiến sĩ Kinh tế, Học viện Tài chính.

diện chi phí theo đặc trưng của đơn vị kinh doanh nhỏ; (ii) xây dựng dự toán dựa trên số lượng doanh thu dự kiến (có thể lập theo năm hoặc quý hoặc tháng; (iii) tính toán phân bổ chi phí cho hoạt động tương ứng phát hành, trả thưởng hay quản lý chung; (iv) thực hiện kiểm soát chi phí thông qua các hoạt động giám sát, theo dõi hàng ngày trực tiếp hay ghi sổ của kế toán và (v) phân tích và cung cấp thông tin, thông qua số liệu tổng hợp, chi tiết trên bảng kê và sổ kế toán để lập báo cáo kế toán chi phí hoặc trực tiếp cung cấp thông tin cho bộ phận quản trị.

**4. Kết luận**

Dựa trên phân tích tài liệu, khảo sát điểm tại đơn vị đơn vị kinh doanh nhỏ, kết quả nghiên cứu đã cho thấy, việc xây dựng hệ thống KTQT nói chung và

KTQTCP là một yêu cầu cấp thiết hiện nay cả về lý thuyết và thực tiễn cho các đơn vị kinh doanh nhỏ kiến thiết. Khi xây dựng một hệ thống KTQT tốt với các nội dung KTQTCP phù hợp, sẽ giúp đơn vị có nhiều thông tin, chủ động tình huống để điều hành DN hiệu quả và bền vững hơn. Việc thiết kế nội dung KTQTCP nên xuất phát từ mục tiêu và yêu cầu của đơn vị đối với KTQT, tiếp đó là hình thành quan điểm phối hợp giữa các bộ phận trong tổ chức công tác KTQT tại đơn vị kinh doanh. Ngoài ra, cần xác định nội dung chi phí là yếu tố quan trọng định hình nên nội dung KTQTCP. Với năm nhóm nội dung cơ bản được đề xuất, nghiên cứu này sẽ là tài liệu hữu ích để từng đơn vị kinh doanh nhỏ vận dụng vào tình huống của đơn vị mình để thiết kế cách nội dung cụ thể phù hợp với điều kiện