

## บทที่ 22

### การสอบบัญชีอิสระ

(The Independent Audit)

การตรวจสอบรายงานของโรงแรมอย่างละเอียดและบ่อยครั้งเป็นสิ่งที่จำเป็นที่สุด เพราะปัญหาต่าง ๆ จะต้องเกิดขึ้นและมีอยู่ก็จะได้ถูกค้นพบและหาทางแก้ไข โดยวิธีการใช้การควบคุมภายในให้กว้างขวางยิ่งขึ้น ปัญหาส่วนใหญ่เกิดขึ้นจาก

- (1) ความสำคัญของสินค้าที่จะขาย ห้องพัก ควบคุมไม่ได้โดยวิธีปกติ
- (2) บริการปกติที่ให้แก่แขกมีรายการมากมายและคิดเป็นเงินจำนวนมาก
- (3) ข้อจำกัดในจำนวนคนที่รับหน้าที่ และการหมุนเวียนงาน

หน้าที่ในการทดสอบ อาจจะมีผู้ร่วมงานด้านการตรวจสอบภายในจำนวนหนึ่ง ซึ่งเป็นนักบัญชีในบริษัท อันเป็นแบบที่ใช้กันทั่วไปในปัจจุบันโดยเฉพาะในธุรกิจโรงแรมระหว่างประเทศ (chain hotel) แต่ถ้าเป็นโรงแรมที่รัฐบาลมีหุ้นด้วย ต้องใช้ผู้สอบบัญชีอนุญาตและบริษัทที่เอกชนถือหุ้นจำนวนมาก ก็มักจะไปว่าจ้างผู้สอบบัญชีอนุญาตทำการทดสอบประจำปี คือ CPA มีจุดมุ่งหมายในการตรวจสอบ ก็คือ แสดงออกซึ่งความคิดเห็นที่ดี และเสนอฐานะทางการเงินตามหลักการบัญชีที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วไป (Generally accepted accounting principles)

การตรวจสอบอิสระ (independent audit) มิได้จัดขึ้นเพื่อป้องกันการฉ้อโกง หรือทุจริตอย่างเดียว แต่เกี่ยวโยงไปถึงการควบคุมภายในด้วย โดยเฉพาะแสดงระบบการควบคุมภายใน มีวิธีการที่เป็นกลไกมากมายโดยวางแผนด้วยวิธีการต่าง ๆ ที่ทำให้ผู้ตรวจสอบว่าจะพบการทุจริตก็ต้องใช้เวลานานมาก ฉะนั้นการควบคุมภายในได้พูดกันมาบ้างแล้วในบทที่ผ่าน ๆ มา แต่ก็ก็เป็นเพียงแต่การชี้ให้เห็นถึงการผิดพลาดจากหลักการที่มีอยู่ในโรงแรมเท่านั้น

**Internal Control**

**การควบคุมภายใน** ระบบการควบคุมภายในนั้น จำเป็นที่จะต้องจัดระบบการทำงาน วิธีการและรายละเอียดที่แสดงจนไม่มีวิธีการใดหรือการบัญชีส่วนใดไปอยู่ในความควบคุมดูแลอย่างสมบูรณ์ของคนใดคนหนึ่งได้เลย นั่นคืองานของลูกจ้างแต่ละคนจะต้องร่วมงานกันหลายคน และงานของแต่ละคนต่างก็เป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้งานทั้งหมดสมบูรณ์ได้ และการตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอจะได้รายละเอียดของธุรกิจได้ การตรวจสอบภายใน (Internal check) เป็นสิ่งที่ดีเพราะต้องการที่จะดูการวางแผนงานที่รอบคอบและการประสานงานของพนักงานแต่ละคน โดยเฉพาะผู้ถือเงินสดและผู้ทำรายการบัญชี จึงต้องทำการตรวจเช็คกันเป็นประจำทุกวัน และเจ้าหน้าที่ถือเงินสดไม่ควรเป็นผู้ลงบัญชีที่สามารถจะแก้ไขรายการเงินสดได้ การควบคุมที่ดีนั้น เจ้าหน้าที่แต่ละคนจะต้องทำงานในส่วนของตนเป็นอิสระ แต่ระบบที่วางไว้นั้นเมื่อทำงานแต่ละส่วนมาตรวจสอบด้วยกันแล้วจะต้องตรงกัน และถ้าไม่ตรงกันต้องหาสาเหตุได้ว่าเป็นเพราะการปฏิบัติงาน ฉะนั้นการวางระบบที่ดีก็ช่วยในการควบคุมที่ดีได้

**Sales**

**การขาย** ธุรกิจการโรงแรมที่ได้ดำเนินการมาเป็นเวลานานในที่สุดก็ให้ข้อสรุปได้ว่า การกำหนดราคาตายตัว (Fixed rate) สำหรับค่าห้องที่ขายเป็นนโยบายธุรกิจที่ดีที่สุด แม้ในโรงแรมขนาดเล็กก็ยิ่งจำเป็นมากขึ้นในการใช้ Fixed rate เพราะโรงแรมขนาดเล็กนั้น เสมียนห้องคนเดียวทำงานเกือบทุกอย่างในแผนก F.O เช่นทำบัญชี, เก็บเงิน, จ่ายเงิน ฯลฯ โดยเฉพาะถ้าแขกจ่ายเงินล่วงหน้าให้ ซึ่งถือได้ว่าเป็นการควบคุมภายในที่ไม่ดี ทำให้เกิดการทุจริตได้ง่าย ฉะนั้นถ้ากำหนดค่าห้องแบบ Fixed rate เป็นส่วนหนึ่งที่ช่วยควบคุมภายในให้มีขึ้นบ้าง มิฉะนั้นเสมียนอาจจะร่วมกับผู้จัดการนำเงินจากการทุจริตมาแบ่งกันได้ ฉะนั้นควรกำหนดด้วยว่า การลดค่าห้องต้องได้รับการอนุมัติจากผู้จัดการ และผู้จัดการก็ควรมีอำนาจจำกัดในระดับหนึ่งเท่านั้นในการให้เงินลดค่าห้อง

ได้กล่าวถึงวิธีการควบคุมการขายในภัตตาคารมาบ้างแล้ว ระบบการตรวจสอบการขาย (checking System) ในภัตตาคารเป็นสิ่งที่จำเป็นมาก ถ้าหาก checker 2 คน กับแคชเชียร์ 2 คน ทำงานเขาทั้งสี่คนไม่ควรทำงานร่วมกันและพร้อมกันตลอดเวลาเป็นเวลานาน ควรจะโยกย้ายไปคิดเงินหรือเก็บเงินในห้องพักอาหารอื่น ๆ หรือบาร์อื่นบ้างเพื่อป้องกันมิให้เกิดความร่วมมือในการทุจริตได้

Checking machine ที่ใช้ในการเก็บตัวเลขค่าอาหารที่ออกจากรั้ว ควรจะเป็นแบบเก็บตัวเลขสะสมและใครคนใดคนหนึ่งไม่สามารถจะล้างตัวเลข

ในเครื่องได้ และคนอ่านตัวเลขจากเครื่องก็ควรจะเปลี่ยนไปอย่าให้คนใดคนหนึ่งอ่านเครื่องใดเครื่องหนึ่งเป็นประจำ การรายงานจะต้องรายงานตัวเลขจากเครื่องด้วยปากกาซึ่งแก้ไขตัวเลขได้ยาก ควรเข้มงวดยิ่งขึ้นโดยการทำหัวหน้าแผนกบัญชีจะต้องตรวจเช็คยอดที่อ่านนี้ โดยทำการทดสอบเองอย่างน้อยที่สุดเดือนละครั้ง เพื่อเช็คว่าตัวเลขที่รายงานวันนั้นกับที่ดูจากเครื่องจริงตรงกัน

ในกรณีที่ Income Auditor มีผู้ช่วยหนึ่งคนหรือสองคน แต่ละคนจะต้องรู้งานของโรงแรมทุกส่วน และควรเปลี่ยนให้ทำงานสลับกันไป หัวหน้า Income Auditor จะต้องใช้เวลาที่จะตรวจสอบรายละเอียดของงานทุกวัน แต่ก็ควรตรวจรายละเอียดของงานนั้น ๆ ไม่ควรนานกว่าหนึ่งหรือสองอาทิตย์ ในโรงแรมส่วนใหญ่หัวหน้าแผนกบัญชีจะตรวจดูการทำงานของ Income Auditor อีกครั้งอย่างน้อยที่สุดเดือนละ 1 วันก็ยิ่งดี ถ้าทำได้ดังกล่าวถือเป็นแผนงานที่ดีมาก

#### **Allowances**

**เงินสด** เงินสดทุกอย่างจะต้องได้รับการอนุมัติโดยการเซ็นชื่อผู้มีอำนาจลงในใบขอเงินสด ฉะนั้นหัวหน้าแผนกบัญชีจะต้องตรวจว่าใบสำคัญเงินสด (Allowances Vouchers) นั้นครบถ้วนถูกต้อง และได้นำไปลงเบื้องต้นไว้ที่สมุดเงินสดจ่าย

#### **Cash Receipts**

**เงินสดรับ** แคชเชียร์แต่ละคนจะต้องทำรายงานการรับเงินสด แสดงรายละเอียดของเงินที่รับในแต่ละวัน รายงานนี้จะเก็บเข้าแฟ้มรวมกับ daily cash summary แม้ในโรงแรมขนาดเล็กก็ควรต้องทำรายงานแบบนี้เสนอหน่วยสูง และถึงแม้ว่ามีพนักงานบัญชีลงบัญชีโดยไม่เกี่ยวกับเงินสด ก็ควรจะมีเจ้าหน้าที่ตรวจสอบเงินสดรับกับบัญชีที่ลงโดยจ้างผู้ตรวจสอบบัญชีจากภายนอกคอยดูแล การขาดการตรวจสอบทำให้พนักงานบัญชีลงตัวเลขที่ไม่ตรงกับเงินสดรับได้ ฉะนั้นควรทำการตรวจสอบโดยผู้จัดการทุกวัน ในโรงแรมขนาดใหญ่ หัวหน้าฝ่ายบัญชีจะรับรายงานเงินสดรับจากหัวหน้าแคชเชียร์แสดงถึงเงินที่รับเข้ามาทั้งหมด พร้อม Payin slip และนำมาเทียบกับรายงานของ Income Auditor ด้วย

#### **Accounts Receivable**

**บัญชีลูกหนี้** ในโรงแรมขนาดเล็กเราจะพบว่าปัญหาการบกพร่องอย่างมากที่พนักงานบัญชีโรงแรมเพิ่งถึงการบันทึกการรับเงินสดมากจนไม่สนใจ

รายได้ที่ยังไม่รับเป็นตัวเงิน จึงมักจะไม่มีการควบคุมบัญชีลูกหนี้ที่ดี แต่ในโรงแรมขนาดใหญ่มีหน่วยงานบัญชีที่บันทึกรายได้ประจำวันโดยการคุมบัญชีประจำวันของบัญชีแขกพักและบางทีก็มีในโรงแรมหลายแห่ง เช่นผู้ที่คุมบัญชีกับผู้ที่รับเงินจากแขกเป็นคนเดียวกัน ฉะนั้นการตรวจสอบประจำวันสำหรับเงินที่เก็บได้ และที่เข้าบัญชีโดยการทำงานทดลองประจำวันเป็นสิ่งที่จะต้องทำเป็นประจำ

ในโรงแรมแบบ Residential บัญชีแยกประเภทลูกหนี้อื่นที่มีใช้แขกพัก (City ledger) และบัญชีค่าเช่าห้องประจำเดือนทาง F.O. ไม่ต้องทำ เพราะจ่ายค่าเช่าเป็นเดือน ๆ ละครั้ง โอกาสที่จะล้มลงบันทึกการรับเงินสด เพราะคิดว่าจะลงในโอกาสต่อไปมีมาก ซึ่งในโรงแรมแบบ Transient นั้นการที่ล้มลงรายการรับเงินสดหรือการให้เครดิตแก่แขกซึ่งพักอยู่ในห้องระหว่างกันทำได้ยากกว่าจริงใจที่จะให้เกิดรายการเว้น การเก็บเงินหรือการบันทึกลูกหนี้แขกนี้ได้ เรียกว่าพวก “skipper” โดยเฉพาะในโรงแรมแบบ Residential ขนาดเล็กที่มีผู้ทำบัญชีรับเงินสดและบริการการส่งข้าวอยู่ที่ F.O. เพียงคนเดียว การทำงานทดลองที่ F.O. ตอนสิ้นเดือนจึงเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อหายอดคงเหลือของบัญชีลูกหนี้แต่ละคน

จำเป็นอย่างยิ่งที่จะติดตามอย่างใกล้ชิดต่อรายการที่ล้มลงและค่าบริการที่จะนำเข้าบัญชีแขกพัก และการเรียกร้องให้แขกจ่ายค่าบริการในกรณีที่แขกออกไปแล้ว ซึ่งเป็นการหละหลวมมากในการทำงานของแคชเชียร์ที่ขาดความรับผิดชอบ จะต้องให้รายงานการเก็บเงิน “ซ้ำ” ครั้งนี้ ดังนั้นทันทีที่ตรวจพบว่าแคชเชียร์หลงลืมรายการเก็บเงินจากแขกเช่น นาย J. Johms, New York City หรือว่านาย Smith, Chicago ซึ่งถือว่าเป็น Skippers ไปแล้ว เป็นการยากที่จะตามเก็บเพราะไม่รู้ที่อยู่ชัดเจน ฉะนั้นเพื่อป้องกันเหตุการณ์แบบนี้ใน Registration Card หรือใบลงทะเบียนการเข้าพักห้องจะต้องเขียนถึงถนน ที่อยู่บ้านเลขที่ที่ตรวจได้จากบัตรประจำตัว เพื่อใช้ในการติดตามเงินที่เราลืมคิดจากเขา

**Cash** เงินสดจ่าย ในการจ่ายเงินสดย่อยจะต้องใช้ Voucher ประกอบการจ่าย  
**Disbursement** เงิน ใบสำคัญจ่าย (Voucher) ทุกใบจะได้รับการเซ็นอนุมัติการจ่ายเงินจากผู้มีอำนาจซึ่งอาจเป็นผู้จัดการ เมื่อแคชเชียร์เบิกเงินทดรองจ่ายมาทดแทนที่จ่ายออกไปแล้ว Voucher นั้นจะถูกขีดฆ่าเพื่อไม่ให้นำมาใช้อีก ในแนวทางการตรวจสอบการตรวจรับวัสดุที่ซื้อจำนวนมากจากเมืองอื่น และได้พบว่าค่าระวางซึ่งได้จ่ายค่าระวางเมื่อปีที่แล้วได้นำ Voucher เดิมมาเบิกเงินค่าระวางอีก โดย

หัวหน้าแคชเชียร์เพื่อให้จ่ายเงินตามนี้ ฉะนั้นในการปฏิบัติเพื่อหลีกเลี่ยงเหตุการณ์แบบนี้ ก็ใช้วิธียกเลิกด้วยตราয়หรือไม่ก็ใช้วิธีเจาะรูลงใน Voucher ที่ใช้แล้วนั้น

ในบัตรสัญญาจ้าง (Contract Card) ซึ่งเป็นบันทึกประวัติโดยละเอียดของลูกจ้าง พร้อมลายเซ็นต์ของเขา (ดูรูป 14-1 หน้า 158) จะเก็บไว้ที่แผนกบัญชี ไม่ใช่ในสำนักงานของผู้จ่ายเงินเดือน (Paymaster) การเตรียมใบเงินเดือนทำโดยเจ้าหน้าที่คนหนึ่ง ส่วนการจ่ายเงินเดือนให้เจ้าหน้าที่จ่ายเงิน (Paymaster) เป็นผู้ทำเท่ากับเป็นตัวแทนจากแผนกบัญชี วิธีการนี้ถ้าแผนกบัญชีมีคนหนึ่งหรือสองคน ฝ่ายจัดเตรียมเงินเดือนให้พนักงานลงบัญชี หรือสมุหบัญชี ทำ dairy income audit work และให้พนักงานจ่ายเงินไปทำการตรวจใบกำกับสินค้าการซื้อ ดีกว่าที่ให้พนักงานจ่ายเงินเข้าไปเกี่ยวข้องในเรื่องเงินเดือนตลอด และควรจะมีหัวหน้าบัญชีและ หรือผู้ช่วยจะต้องตรวจรายละเอียดของการจ่ายเงินเดือนทุกเดือน และส่งสรุปรายงานไปยังฝ่ายบัญชี

โรงแรมต้องตรวจดูการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ เช่น แคชเชียร์นำเงินฝากธนาคารตรงตามเวลาที่กำหนดให้ส่งเงิน เช็คจ่ายเงินทุกฉบับจะต้องมี Voucher การจ่ายประกอบการจ่ายเช็คทุกฉบับด้วย ตรวจดูลายเซ็นต์ผู้มีอำนาจการเขียนเช็คว่าลายมือตรงกับตัวอย่าง

### Cash Balances

**เงินสดคงเหลือ** เงินที่เหลือจากการรับ—จ่ายแล้วจะถูกตรวจนับโดยหัวหน้าแคชเชียร์หรือหัวหน้าแผนกบัญชี ธนาคารจะต้องส่งงบแสดงการจ่ายเงินตามเช็คที่โรงแรมจ่ายให้แก่หัวหน้าบัญชีไม่ใช่ส่งให้คนนำเงินฝาก เพื่อให้แผนกบัญชีทำงานเทียบยอดแสดงความแตกต่างของยอดในสมุดบัญชีและยอดที่ธนาคารแจ้ง

### งบดุล

#### (The Balance Sheet)

ขอบเขตของการตรวจสอบบัญชีงบดุลต่อไปนี้ ไม่ใช่หลักการสอบบัญชีแบบตามตำราทั่วไป แต่เป็นการถกเถียงระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะดูและตรวจสอบบัญชีโรงแรมในรายละเอียดของวิธีการ นำหนักในด้านหลักการตรวจสอบบัญชีในโรงแรมขนาดใหญ่ ดังนั้นสำหรับผู้สอบบัญชีที่ไม่คุ้นเคยกับระบบบัญชีโรงแรม การถกเถียงกันในเรื่องทรัพย์สินและหนี้สินของโรงแรม

ซึ่งอธิบายในบทที่ 18, 19 และ 20 จะทำให้ได้ข้อมูลเบื้องต้นพอสมควร และในตอนนี้จะกล่าวโดยละเอียด

## Cash

**เงินสด** เป็นธรรมเนียมปฏิบัติกันมาทางโรงแรมจะต้องจัดเงินจำนวนหนึ่งให้แคชเชียร์ถือไว้ในจำนวนที่แน่นอน ซึ่งเรียกว่า “house bank” เมื่อแคชเชียร์ทำงานหมดผลัดของตนแล้ว จะต้องเก็บเงินที่เหลือไว้ในกล่องเก็บเงินสดหรือมอบให้หัวหน้าแคชเชียร์ หรือเก็บไว้ในที่เก็บเงินสดที่แผนก F.O ส่วนใบเสร็จที่จ่ายเงินไปก็เก็บรวมไว้ในหีบที่มีกุญแจล็อคที่แผนก F.O หรือมอบให้หัวหน้าแคชเชียร์ บางครั้งแคชเชียร์ทำงานจนถึงเที่ยงคืน ซึ่งเขาจะต้องจัดทำเงินสดคงเหลือในมือและเทียบกับใบเสร็จจ่ายเงินทำสรุปให้เรียบร้อยให้ตรงกับความจริง

ในตอนเช้าเป็นเวลาที่ที่ดีที่สุดที่จะตรวจนับเงินสดคงเหลือในมือ เมื่อแคชเชียร์คนแรกมาถึงในตอนเช้านี้ house bank ทั้งหมด และใบเสร็จทุกใบของเมื่อวานซึ่งอยู่ที่ตู้เก็บที่ F.O หรืออยู่ที่หัวหน้าแคชเชียร์จะมารวมพร้อมกันยกเว้นเงินสดในมือของแคชเชียร์กลางคืนซึ่งเก็บอยู่ที่ F.O นอกจากนี้เงินสดของพนักงานจ่ายเงินอาจจะแยกกันเก็บ ผู้สอบบัญชีจะต้องมีผู้ช่วยเพียงพอในการตรวจนับเงินสดจากแคชเชียร์ได้

สิ่งที่ต้องระวังคือ การส่งมอบเงินจากแคชเชียร์คนหนึ่งให้อีกคนหนึ่ง โดยไม่มีการตรวจนับเงินสดเสียก่อน

เงินสดคงเหลือของแคชเชียร์กลางคืนจะถูกตรวจนับทันทีที่เจ้าหน้าที่คุมเงินก้อน (House bank) ต่าง ๆ มาถึงในตอนเช้า ซึ่งบางทีก็หมายถึงแค่หัวหน้าแคชเชียร์ และพนักงานจ่ายเงินมาถึงก็จะตรวจนับเงิน เพราะแคชเชียร์ตอนเช้าจะต้องรับเงินมาถือไว้ ส่วนแคชเชียร์ที่ต้องถือเงินที่มาทำงานเช้า เงินเหล่านี้จะถูกเก็บรักษาโดยผู้สอบบัญชี

เงินในมือที่ถืออยู่ที่ F.O หรือแคชเชียร์นี้รวมทั้งอาคารแสดมภ์ด้วย check และใบสำคัญจ่ายทุกใบจะไม่รวมอยู่ในใบเสร็จ แต่เก็บไว้เพื่อใช้ในการตรวจสอบแต่ธนาคารของ F.O แคชเชียร์จะต้องมี “due slip” ซึ่งบอกถึงจำนวนเงินของเช็คที่ส่งให้หัวหน้าแคชเชียร์ นอกจากใบเสร็จ ในบางครั้งแคชเชียร์คนหนึ่งอาจต้องยืมเงินจากแคชเชียร์อีกคนหนึ่งโดยทำบันทึกการยืมระหว่างกันไว้ พนักงานจ่ายเงินจะต้องมีใบสำคัญการจ่าย (Voucher) สำหรับใบสำคัญการจ่ายเงินสด

ย่อยจะต้องเคลียร์ในวันสิ้นเดือนทุกเดือน คือต้องนำไปสำคัญจ่ายเงินไปขึ้นเงิน มาทดแทนที่จ่ายไป แต่ใบสำคัญจ่ายเงินล่วงหน้าค่าเงินเดือนพนักงานพนักงาน จ่ายเงินจะต้องถือไว้ก่อน จนกว่าจะได้รับค่าเงินเดือนทั้งหมดเพื่อจ่ายก็จะได้ หักล้างกัน

ถ้าโรงแรมบริการแขกด้วยการยอมรับเช็คของแขกแลกเป็นเงินสดเช็ค นี้จะต้องบันทึกลงในรายงานเงินสดด้วย หรือบางที่โรงแรมก็ยอมรับเช็คแทน เงินสดในการจ่ายเงินตามที่แขกเป็นหนี้ ฉะนั้นเช็คทุกใบจะต้องได้รับการยอมรับจากผู้มีอำนาจโดยมีเจ้าหน้าที่เซ็นรับรองผู้จัดการต้องรู้เครดิตของแขกและ เซ็นรับรองไว้ด้านหลังเช็ค ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเช็คเหล่านี้ทุกใบด้วย

ควรจะตรวจสอบรายงานของธนาคารที่ทำสรุปการรับ-จ่ายของวันวานส่ง มาในโรงแรมเพื่อดูว่าเช็คทุกฉบับได้นำเข้าฝากในวันเวลาที่ระบุในเช็ค และการบันทึกเกี่ยวกับเงินสดรับจากธนาคารและนำเข้าธนาคารว่าตรงกับรายงาน ของธนาคาร (Bank Statement) รวมทั้งการเช็คยอดเงินคงเหลือในธนาคาร ประจำวัน เปรียบเทียบกับการนับเงินสดคงเหลือในมือด้วย

ในการทำงานบเทียบยอด (Bank Reconciliation) ควรให้ความสนใจอย่าง ยิ่งกับเช็คเบิกเงินค่าเงินเดือนระหว่างเดือนที่ผ่านมา ซึ่งเช็คนี้เบิกจ่ายโดยพนักงาน จ่ายเงิน และเช็คที่เบิกเงินเพื่อใช้ในการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ เช็ค เหล่านี้อาจเกี่ยวข้องกับเงินสดในมือที่หัวหน้าแคชเชียร์และพนักงานจ่ายเงิน ต้องตรวจนับ เช็ครับที่นำเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารแล้วแต่ปรากฏว่าธนาคาร เรียกเก็บเงินไม่ได้ ผู้สอบบัญชีโอนเช็คนั้นออกจากธนาคารและนำเข้าไปใน ลูกหนี้ที่สงสัย และติดตามเช็คนั้นอีกครั้ง และถ้าพบว่ามันไม่สามารถเก็บเงิน ได้แน่แล้ว ก็ปรับปรุงในงบเทียบยอดถือเป็นลูกหนี้ที่สูญ

**Accounts  
Receivable**

**บัญชีลูกหนี้** การทดสอบหรือสอบบัญชีแขกพักมีวิธีการไม่ยาก บัญชี เหล่านี้จะถูกจ่ายออกและเข้าบัญชีใหม่เมื่อครบหนึ่งอาทิตย์ ถ้ายอดคงเหลือถูก ตรวจสอบเป็นประจำทุกวันจาก Transcript (ดูบทที่ 8) บัญชีลูกหนี้เทียบกับรายงานนี้ และดูการผ่านไปบัญชีอื่นเช่นเงินสด แต่ถ้าไม่ใช่ Transcript ลูกหนี้ (Account Card) เทียบกับงบทดลอง และทดสอบเงินสดที่นำลงในลูกหนี้กับยอดเงินสด ที่ F.O ทำ

ประเภทของบัญชีลูกหนี้ได้กล่าวแล้วในบทที่ 8 ลูกหนี้ทุกบัญชีอาจรวมอยู่ในบัญชีคุมยอดลูกหนี้บัญชีเดียวหรือแยกเป็นหลายบัญชีตามลักษณะของลูกหนี้ เช่น Transient, City, Public และทำงบทดลองตามอายุหนี้โดย Hotel's staff และผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจงบทดลองเทียบกับบัญชีแยกประเภทลูกหนี้อยู่และคุมยอดลูกหนี้

การตรวจสอบบัญชี City Ledger ทำในด้านลบ (Negative basis) ลูกค้าจะสงสัยและสอบถามต่อเมื่อยอดไม่ถูกต้องกับที่ลูกค้าคิดไว้ โรงแรมก็จะต้องมาตรวจหารายการที่ทำให้เกิดการผิดพลาดเท่านั้นก่อน

โรงแรมส่วนใหญ่ทุกวันนี้ยอมรับบัตรเครดิต (Credit Card) ซึ่งออกโดย International Travel Companies และโดยธนาคารบัตรเครดิตที่ได้รับจะเก็บเข้าแฟ้มสำหรับลูกค้าแต่ละคน ในบัญชี City ledger และตรวจความถูกต้องโดยดูบัญชีเทียบกับแฟ้มเก็บในบัตรเครดิต และต้องคอยติดตามการชำระเงินตามเครดิต และต้องคอยตรวจเช็คดูด้วยว่าแขกจะไม่มีหนี้เกินกว่าจำนวนที่กำหนดให้เครดิตได้

ค่าเช่าร้านค้าและค่าเช่าช่วงที่ได้รับล่วงหน้า บางทีจะไม่มีแสดงในบัญชี เพราะผู้รับไม่ยอมลงบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจหาได้โดยการติดต่อพูดจากับผู้เช่าได้

ถ้าบัญชีแยกพักอยู่ที่ F.O และบัญชีการแจ้งออกของแขกเมื่อรับเงินจากการออกจากโรงแรมแล้ว Departure List ก็จะถูกส่งไปยังแผนกบัญชีทันที เป็นไปได้อย่างมากทีเดียวที่แคชเชียร์ของแผนก F.O อาจไม่ลงรายการรับเงินจากแขกประเภท Transient และไม่แสดงใน cash record โดยอาจนำมาลงในวันหลังเอาเงินไปใช้ก่อน ซึ่งการทำแบบนี้ ก็ได้เกิดขึ้นบ้างแล้วในโรงแรมที่เก็บ City ledger ไว้ที่ F.O ถ้าพบว่าคนคนเดียวสามารถเข้าถึงบัญชี City และเงินสดรับแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องขอสำเนาการฝากเงินจากธนาคาร อาทิติย์ ก่อนวันที่ทำงบทดลอง และตรวจดูการลงบันทึกเงินสดเทียบกับใบนำฝาก (deposit slip) การตรวจเปรียบเทียบระหว่างใบนำฝากกับรายงานเงินสด และการตรวจสอบการนำเช็คเข้าฝากธนาคาร และเช็คจ่ายบางรายการไม่มีการลงในรายงานเงินสด สิ่งต่าง ๆ เหล่านี้จะช่วยในการค้นพบการทุจริตได้

ในการสอบบัญชี บัญชีของผู้จัดการและคนงานควรให้ความสนใจเป็นพิเศษโดยเฉพาะรายการที่เครดิตบัญชีเหล่านั้น



**Notes**

**ตัวเงินรับ** ในการติดต่อการค้าโรงแรมอาจมีตัวเงินรับมาแทนลูกหนี้

**Receivable**

การค้าธรรมดา ตัวเงินรับมีกำหนดเวลาการได้รับเงินในระยะเวลาแน่นอน ตัวเงินนี้อาจจะเกิดจากผู้จัดการและคนงานที่ออกให้แก่โรงแรมเป็นการยืนยันการเป็นลูกหนี้ของโรงแรม

**Inventories**

**สินค้าคงคลัง** ตรวจสอบรายงานสินค้าคงคลังดูว่ามีการขึ้นลงในระหว่างเดือน และดูราคาของการซื้อสินค้าเข้าหน่วยใหญ่ ในการซื้อสินค้าจำนวนมากจะต้องดูใบกำกับสินค้าและตรวจดูการตรวจรับ ในระหว่างเดือน และการเบิกไปใช้ระหว่างเดือน

ถ้าหากมีบัญชีสต็อกการใช้สินค้า ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจดูว่าสินค้าคงเหลือที่นับจริง และเทียบกับยอดคงเหลือในบัญชีสต็อก และหาวิธีให้มีการควบคุมสินค้าให้รอบคอบและรัดกุมยิ่ง ๆ ขึ้น

โรงแรมมักจะเก็บเครื่องดื่มไว้มากในสต็อก การที่เก็บสต็อกไว้มาก แสดงว่าอัตราหมุนเวียน (rate of turnover) ต่ำ ซึ่งจะต้องเก็บสินค้าไว้ในสต็อกเป็นเวลาหลายเดือน ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีก็จะตรวจนับเครื่องดื่มคงเหลือในมือ และดูการเบิกเครื่องดื่มออกจากคลังเก็บ

**Prepaid****Expenses**

**รายจ่ายล่วงหน้า** บัญชีนี้จะปรากฏในงบดุลด้านทรัพย์สินซึ่งได้กล่าวแล้วในบทที่ 19 ใบสำคัญในการจ่ายเงินล่วงหน้าทุกกรณี ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจดูว่าถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่โรงแรมกำหนดและตามหลักการบริหารทั่วไป โดยเฉพาะการตรวจใบสำคัญจ่ายเกี่ยวกับการจ่ายเบี้ยประกันภัยล่วงหน้า ถ้าหากการประกันไม่มีบันทึกไว้ ผู้สอบบัญชีจะต้องให้ทางโรงแรมจัดรายชื่อของกรมธรรม์ไว้ให้ครบ และควรสนใจเป็นพิเศษกับการจ่ายค่าประกันภัยแก่หนี้สินของนายจ้าง เพราะว่าค่าเบี้ยประกันที่จ่ายล่วงหน้าแก่กรมธรรม์ประกันภัยนั้น อาจจ่ายเพียงส่วนหนึ่งของเบี้ยประกันทั้งหมด และเป็นการจ่ายโดยขึ้นกันตามมากน้อยของเงินเดือนของลูกจ้าง ถ้าหากเบี้ยประกันค้างจ่ายเกินกว่าที่จ่ายล่วงหน้าไว้ในวันทางบดุล ผลต่างนี้จะแสดงในงบดุลเป็นรายจ่ายค้างจ่าย

ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบการจ่ายเงินค่าภาษีทรัพย์สินครั้งสุดท้ายและค่าภาษีสินค้า ผู้สอบบัญชีจดบันทึกเวลาของภาษีที่จ่ายโดยดูจากใบเสร็จจรรยาที่แล้ว และถ้าวันที่ไม่ได้ระบุไว้ในใบเสร็จก็ต้องสอบถามระยะเวลาการเสียภาษีครั้งสุดท้าย และครั้งต่อไปเมื่อใด

ในกรณีที่โรงแรมมีตัวเงินจ่าย สัญญาจะจ่ายเงินออกไป ผู้สอบบัญชีต้องรู้ว่าโรงแรมจะต้องจ่ายดอกเบี้ยตามตัวเมื่อใด ซึ่งหมายถึงการเตรียมการจ่ายดอกเบี้ยล่วงหน้าด้วย

**Land & Building**

**ที่ดิน และอาคาร** ในการตรวจสอบครั้งแรกของผู้สอบบัญชี คือการวิเคราะห์ดูว่าบัญชีเหล่านี้ได้คิดค่าใช้จ่ายอะไรเข้าไปในบัญชีที่ดินและอาคารบ้าง เพราะถ้าหากมีรายจ่ายทางการเงิน เงินลดค่าหุ้น ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งโรงแรม หรืออื่น ๆ เข้าไปในบัญชีนี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องจัดการแยกรายการต่าง ๆ นี้ออกในการแสดงงบดุล หรืออย่างน้อยที่สุดก็รายงานให้ผู้บริหารทราบ ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบสำคัญทุกใบที่ใช้ในการปรับปรุงที่ดินอาคาร ให้ละเอียดตลอดเวลาที่ผ่านไป โดยเฉพาะการปรับปรุงอาคาร ซึ่งความจริงแล้วเป็นงานบำรุงรักษาธรรมดา ควรให้ความสนใจว่าทำถูกต้องหรือไม่

ผู้สอบบัญชีจะต้องทดลองการคำนวณตัวเลขของค่าเสื่อมราคา และตัดจำหน่ายตามระยะเวลา วิธีที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคาจะต้องสม่ำเสมอ (consistency) และรายงานให้ทราบจุดประสงค์แห่งการใช้ด้วย ถ้าการคำนวณค่าเสื่อมราคาในการแสดงงบในบริษัทกับการแสดงงบเพื่อเสียภาษีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบผลของภาษีรับล่วงหน้าด้วย

**Leasehold**

**สัญญาเช่า** ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบว่าการตีราคาบัญชีสัญญาเช่าได้มาจากอะไรบ้างผู้เช่าจะต้องจ่ายภาษีทรัพย์สิน เบี้ยประกัน บางกรณีอาจจะต้องจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้จำนองและต้องจ่ายค่าเช่าประจำ สิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ผู้สอบบัญชีจะต้องรู้ การตรวจสอบการปรับปรุงทรัพย์สินที่เช่าปฏิบัติเช่นเดียวกับการปรับปรุงและการต่อเติมอาคาร อายุของสัญญาเช่าและข้อจำกัดในสัญญาเช่า การตั้งสำรองเพื่อการตัดจำหน่ายผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจเช็คให้ครบถ้วน

**Furniture and Equipment**

**เครื่องตกแต่งและเครื่องมือเครื่องใช้** ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจใบสำคัญจ่ายทุกใบ ที่ผ่านเข้าบัญชีเครื่องตกแต่งและดูรายจ่ายค่าซ่อมแซมจะต้องไม่นำเข้าบัญชีนี้ รวมทั้งพิจารณานโยบายค่าเสื่อมราคาเพื่อตั้งบัญชี-ค่าเสื่อมราคาสะสมจะต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษกับการคิดค่าเสื่อมราคาของงาน ซามเครื่องแก้ว เครื่องเงิน และผ้าลินิน ถ้าหากว่าไม่ได้แยกบัญชีเหล่านี้ออกจากกัน ถ้าไม่แยกค่าเสื่อมราคาออกจากบัญชีทรัพย์สินเหล่านี้แล้ว ผู้สอบบัญชีก็ควรต้องแนะนำให้แสดงบัญชีทรัพย์สินเหล่านี้ตามราคาที่ยืมมา และเมื่อถึงวัน

แสดงงบดุลให้คิดค่าเสื่อมราคาหรือการตัดจำหน่าย เป็นบัญชีหนึ่งต่างหากแล้วนำไปหักออกจากบัญชีทรัพย์สินเหล่านี้

ต้นทุนการซื้อเครื่องมือเครื่องใช้จำนวนน้อยเข้ามาทดแทนของเก่า เช่น คอมพิวเตอร์และผ้าปูโต๊ะจะคิดเป็นรายจ่ายค่าซ่อมแซมหรือรายจ่ายลงทุนขึ้นอยู่กับอัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้ ถ้าบัญชีต้นทุนเครื่องตกแต่งและบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมแยกกันคนละบัญชีจะมองเห็นชัดว่า ถึงเวลาที่จะซื้อทรัพย์สินเข้ามาทดแทนใหม่ได้หรือยัง

ในการตรวจบัญชีผู้เช่า ถ้าผู้สอบบัญชีพบว่าเครื่องตกแต่ง (Furniture) ของผู้เช่าทำประกันไว้ ก็จะต้องเขียนข้อสังเกตไว้ตอนท้ายงบดุลด้วยเมื่ออาจเกิดสิ่งที่กระทบถึงงบการเงิน

#### Other Assets

**ทรัพย์สินอื่น ๆ** โรงแรมเป็นจำนวนมากที่ลงบัญชีค่าใช้จ่ายในการเริ่มตั้งโรงแรม (Preopening) และรายจ่ายการเงินและตัดจ่ายเป็นเวลามากกว่า 1 ปี ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นในตอนท้ายงบดุลจะเปรียบเทียบกับปีต้น ๆ ให้เห็น

ถ้าหากว่าเงินสดที่จ่ายเป็นค่ากรรมธรรม์ประกันชีวิตถือเป็นทรัพย์สิน ผู้สอบบัญชีจะต้องเช็คว่าการจ่ายเบี้ยประกันครั้งสุดท้ายได้จ่ายแล้ว และตรวจดูว่าชื่อของผู้ที่จะได้รับประโยชน์และดูจำนวนเงินที่จ่ายค่าเบี้ยประกันถูกต้อง

การคำนวณเงินต่ำกว่ามูลค่าพันธบัตรเพื่อตัดจำหน่าย จะถูกตรวจเช็คโดยพื้นฐานของการไถ่คืน โดยปกติตามระยะเวลาการไถ่ถอน ค่าโฆษณาารตัดจำหน่ายก็ตัด เป็นรายจ่ายตามระยะเวลาของสัญญาโฆษณา

#### Accounts

#### Payable

**บัญชีเจ้าหนี้** เป็นธรรมเนียมของผู้ขายของแก่โรงแรมโดยการส่งรายการของที่จัดส่งให้โรงแรมทั้งหมดตลอดเดือนในตอนปลายเดือน ซึ่งรายการที่ผู้ขายส่งมานี้ก็นำมาเปรียบเทียบกับงบทดลองและเช็คกับบัญชีเจ้าหนี้ ยอดคงเหลือของบัญชีเจ้าหนี้ถ้าพบค่าแตกต่างกันจะต้องค้นหาสาเหตุและแก้ไขให้ถูกต้อง

ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจวันที่ในบิลที่ยังไม่ได้จ่ายเงินเพื่อดูว่าค่าบิลที่ยังไม่ได้จ่ายเงินไม่ได้บันทึกการจ่ายในงบดุล และสุ่มดูว่าเจ้าหนี้ที่ส่งของแล้วและโรงแรมตรวจรับของแล้วควรจะได้มีชื่อปรากฏว่าเพื่อการจ่ายเงินในโอกาสต่อไปไม่นานเกินควร

เจ้าหน้าที่เป็นผู้เช่าอาคารโรงแรมเนื่องจากยอมให้เครดิตแขกแทนโรงแรม ต้องแยกบัญชีไว้ต่างหาก (ดูรูป 10-1) บัญชีนี้จะต้องผ่านบันทึกที่สมดุลชาย

ถ้าหากว่าโรงแรมมีการบริการดนตรี และเดินร่ำในห้องอาหารก็จะต้องถูกเก็บภาษีโดยรัฐ โดยภาษีอาจเสียเป็นการเหมาผู้สอบบัญชีต้องศึกษาทางด้านข้อบังคับและบทบัญญัติตามกฎหมายระบุเกี่ยวกับเรื่องภาษีด้วย วิธีการอาจเหมือนกับภาษีอื่น ๆ เช่น ภาษีการขาย, ภาษีประกันสังคม, ภาษีเงินได้ ที่นำไปหักจากค่าจ้างของลูกจ้าง

ภาษีเงินได้ (Income Taxes) สำหรับปีปัจจุบันถือเป็นหนี้สินหมุนเวียน ซึ่งอาจเป็นในรูปภาษีเงินได้รับล่วงหน้ามา ต้องแสดงในงบดุลและอธิบายในตอนท้ายของงบดุล

ในการสอบบัญชีของโรงแรมที่สร้างขึ้นไม่นาน ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจการบันทึกทั้งหมดที่เกี่ยวกับสัญญาระหว่างผู้รับเหมา รวมถึงเฟอร์นิเจอร์และเครื่องใช้ บางทีพบว่ามีการโต้แย้งกันซึ่งเป็นปัญหาอยู่อาจมีการปรับแต่ไม่มีการลงบันทึกไว้ ผู้สอบบัญชีควรต้องรู้ถึงปัญหาและวิธีการบันทึกปัญหานั้น ๆ ด้วย

เงินปันผลที่ประกาศจ่ายแล้วแต่ยังไม่ได้ดำเนินการจ่าย ต้องแสดงในงบดุลในรูปของหนี้สินด้วย

**Notes Payable**      **ตัวเงินจ่าย**      ตัวเงินจ่ายที่สัญญาการให้จ่ายเงินเป็นสัญญาค้ำประกันการจ่ายเงินที่ดีแล้วในทางธุรกิจ ดอกเบี้ยในตัวเงินจ่ายถ้าค้างจ่ายก็ถือเป็นหนี้สิน ผู้สอบบัญชีจะต้องดูว่าตัวถึงกำหนดชำระเงินหรือยัง และโรงแรมได้กักเงินไว้เพื่อการจ่ายเงินตามตัวหรือไม่

**Accrued Expenses**      **รายจ่ายค้างจ่าย**      รายจ่ายเงินเดือนและค่าจ้างที่ค้างจ่ายในเดือนก็มักจะจ่ายได้หมดก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะไปตรวจสอบ ฉะนั้นผู้สอบบัญชีก็ตรวจสอบเงินเดือนค้างจ่ายจากใบจ่ายเงินเดือนของเดือนสุดท้าย และดูการจ่ายเงินที่ค้างก่อนและหลังวันที่ในงบดุล

รายจ่ายค้างจ่าย ค่าน้ำ, ไฟ, แก๊สตรวจสอบดูบิลงวดที่แล้ว ซึ่งสามารถคำนวณรายจ่ายได้จากการอ่านออกจากมิเตอร์ แต่ถ้าไม่สามารถอ่านจากมิเตอร์ได้ก็ประมาณขึ้นมาโดยใช้บิลงวดที่ผ่านมาเป็นหลัก ต้นทุนค่าโทรศัพท์จ่ายสามารถประมาณเป็นรายจ่ายได้จากการเก็บตัวเลขจำนวนครั้งและเวลาของการ

ใช้โทรศัพท์ ที่บันทึกไว้ในสมุดขายโทรศัพท์ หรือดูที่ Traffic sheet ถ้ามี เพราะรายจ่ายต่าง ๆ เหล่านี้ต้องคำนวณขึ้นมาเป็นรายจ่ายในงวดก่อนทางบดุล รวมไปถึงการคำนวณหาค่าดอกเบี้ยค้างจ่ายสำหรับเงินกู้จำนวนด้วย

**Deferred  
Income**

**รายได้รับล่วงหน้า** ในโรงแรมแบบ Residential จะเก็บค่าเช่าล่วงหน้าเสมออย่างต่ำหนึ่งเดือน ฉะนั้นผู้สอบบัญชีต้องดูสัญญาการเช่าระยะเวลาการจ่ายเงินตามที่ระบุในสัญญา และผู้สอบบัญชีต้องดูว่าผู้เช่าร้านค้างจ่ายเงินค่าเช่าล่วงหน้าหรือไม่ ถ้าค่าเช่าล่วงหน้าไม่มีตามจำนวนที่ทำสัญญาก็ต้องหาสาเหตุ

**Other Long-  
Term  
Debt.**

**หนี้สินระยะยาวอื่น** หนี้ที่เกิดจากการเอาทรัพย์สินของโรงแรมไปจำนองไม่มีปัญหาในการตรวจสอบ เพราะก่อนการจำนองทั้งผู้รับจำนองและทางราชการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดกำหนดแล้ว แต่ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบหนี้สินระยะยาวอื่น ๆ ซึ่งจะต้องแสดงการที่หนี้แต่ละรายเกิดขึ้น อัตราดอกเบี้ยจำนวนหนี้, วันที่หนี้ครบกำหนดใช้คืน การกั้นเงินไว้เพื่อจ่าย, การแปลงหนี้, ฯลฯ รายละเอียดต่าง ๆ เหล่านี้เป็นข้อตกลงที่ทำกันระหว่างผู้กู้และผู้ให้กู้ ถ้าหากโรงแรมขายพันธบัตรเงินกู้ ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบรายละเอียดเกี่ยวกับการออกหุ้นกู้พันธบัตรนี้ รวมไปถึงดอกเบี้ยที่ค้างจ่ายในงวดและตั้งไว้เป็นหนี้สินเพื่อการจ่ายในตอนแสดงฐานะในงบดุลด้วย

**Contingent  
Liabilities**

**หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น** ในการสอบบัญชีต้องดูถึงความถูกต้องตรงกันที่เกี่ยวกับภาษีรายได้ในปีต้น ๆ การประเมินภาษีตามจำนวนที่เห็นว่าสมควรแล้วจะต้องตั้งเป็นหนี้สินในงบดุล

ยังมีหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นอื่น ๆ ได้อีก เช่น รายจ่ายที่อาจเกิดขึ้นจากการปรึกษาทางด้านกฎหมาย, รายจ่ายที่อาจเกิดขึ้นจากการเรียกเก็บเงินตามตัวเงินรับ ฯลฯ เหล่านี้ต้องตั้งเป็น Contingent Liabilities ไว้

**Capital  
Stock**

**หุ้นทุน** สมุดลงรายละเอียดการขายหุ้นทุนแยกหุ้นแต่ละประเภทจะต้องถูกตรวจสอบเทียบกับบัญชีหุ้นทุนที่แสดงจำนวนเงินที่ขายได้

**Retained  
Earnings**

**กำไรสะสม** ในการตรวจบัญชีครั้งแรก บัญชีกำไรสะสมจะต้องดูว่าปีที่ผ่านมานั้นมีการบันทึกกำไร และจ่ายเงินปันผลหรือเงินอื่น ๆ จากบัญชีนี้ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป

## รายได้รายจ่าย (Revenue and Expenses)

ความแตกต่างที่สำคัญระหว่างการบันทึกทางการบัญชีของธุรกิจโรงแรมกับธุรกิจอื่น ๆ ขึ้นกับการบันทึกเกี่ยวกับ รายได้ (Revenue) ฉะนั้นต่อไปนี้จะกล่าวถึงการตรวจสอบ ซึ่งทางด้านรายจ่ายจะกล่าวโดยย่อ ทางด้านรายได้จะอธิบายโดยถือการบันทึกทางการบัญชีตามเกณฑ์ที่ค้างรับค้างจ่าย (Accrual Basis)

### Sales Journal

**สมุดขาย** การบันทึกการขายก็ใช้สมุดรายวันเฉพาะคือ สมุดขาย (ดูรูปที่ 10-1) ซึ่งวันหนึ่งก็รวมการขายไว้ในบรรทัดเดียวและลงเช่นนี้ตลอดหนึ่งเดือน การตรวจสอบที่สำคัญคือดูการสรุปตอนท้ายของสมุดขายเพื่อดูยอดของรายได้จากประสบการณ์พิสูจน์ได้ว่า ถ้าค่าขายไม่ผ่านเข้าบัญชีเนื่องจากการโก่งเกิดขึ้นได้จากการบันทึกเบื้องต้นหรือช่วงการผ่านยอดรวมจากการบันทึกเบื้องต้นไป ยังสมุดขายโดยสรุป ฉะนั้นการดูยอดรวมจะช่วยให้การตรวจสอบการทุจริตด้วย

### Room Sales

**ค่าขายห้อง** ค่าขายห้องในโรงแรมถือเป็นแหล่งที่มาของรายได้ที่สำคัญที่สุด แต่ปรากฏว่าเวลาที่ผู้สอบใช้ในการตรวจสอบรายได้จากส่วนนี้ไม่มากนัก ทั้งนี้เพราะการวางระบบการควบคุมภายใน และเนื่องจากวิธีการบริการแขกทำให้การทุจริตอันเนื่องจากการขายห้องเป็นไปได้น้อยมาก ทั้งนี้เพราะเจ้าหน้าที่ที่แผนก F.O จะแกลังลิ้มลงค่าขายห้องเพื่อโอนเงินค่าห้องไปทำยากเพราะจะต้องแสดงรายละเอียดของห้องที่ขายทุกวัน และใน room rack จะมี rack slip ของห้องที่มีผู้พัก ฉะนั้นถ้าหากไม่แจ้งการขายห้องนี้ เจ้าหน้าที่ที่เข้ามาเปลี่ยนผลัดก็จะขายห้องนี้ เจ้าหน้าที่ที่เข้ามาเปลี่ยนผลัดก็จะขายห้องที่ลิ้มลงเป็นรายได้ ทำให้พบได้ว่าแกลังลิ้มหรือผิดพลาดจริง ๆ นอกจากนี้แผนกแม่บ้านจะแสดงรายงานของห้องที่มีผู้เข้าพักวันละ 2 ครั้ง จึงเป็นการแยกที่แคชเชียร์จะโอนเงินรายได้ส่วนนี้ได้

ถ้าหากขนาดของโรงแรมใหญ่ช่วยให้มีการ internal check กันได้ก็ยิ่งเป็นความสะดวกสำหรับผู้สอบบัญชี ในการตรวจสอบค่าขายห้องที่มีการเช็คระหว่างกันแล้ว ผู้สอบบัญชีก็เพียงแค่สุ่มดูการทำงานของ income auditor ในบางวันเท่านั้น

ควรให้ความสนใจในใบลงทะเบียนที่บันทึกว่า “D.N.S.” (did not stay) โดยเฉพาะถ้าผู้สอบบัญชีพบว่า รายงานของแม่บ้านจะต้องส่งมาที่ F.O ก่อน แยกบางคนอาจมาถึงในตอนเย็นซึ่งอาจมีหรือไม่มีสัมภาระติดตัวมาเลยก็ได้ และ Night Clerk หรือ bill clerk ได้เก็บเงินค่าห้องจากแขกล่วงหน้าแล้ว ฉะนั้นถ้าพบว่าในบัตรลงทะเบียนมีอักษร “D.N.S.” คือการไม่พักค้างคืน ใบลงทะเบียนจะต้องนำไปเทียบกับการบันทึกห้องที่ขายได้

ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีต้องเอาอัตราประจำ (Fixed rate) ที่ผู้บริหารกำหนดมาเทียบกับอัตราที่คิดจากแขกด้วย เพราะมี income auditor จำนวนมาก เพียงแต่เปรียบเทียบค่าขายห้องด้วยรายงานของแม่บ้าน การลงทะเบียนเข้าพัก และการแจ้งออกโดยไม่ได้ตรวจสอบอัตราที่ใช้คิด แต่อัตราที่ใช้คิดมีความสำคัญเพราะเสมือนห้องพักอาจจะลดหย่อนอัตราค่าห้องลงเองโดยที่ตนไม่มีอำนาจ

ในโรงแรมแบบห้อง apartment ต้องตรวจดูสัญญาเช่าเทียบกับการบันทึกในสมุดค่าเช่า ควรที่จะเตรียมรายชื่อห้องที่ว่างส่งให้ผู้จัดการ นอกเสียจากโรงแรมใหญ่มาก ผู้จัดการจะมีรายชื่อห้องที่ว่างเพราะสั่งให้ลูกน้องนำส่งแล้ว

รายได้จากค่าห้องสาธารณะ (Public room) สามารถตรวจสอบได้จากการดูรายชื้ออาหารที่ใช้แล้ว และการสั่งจองในครั้งแรกซึ่งรายละเอียดนี้จะอยู่ที่เจ้าหน้าที่ในการจัดเลี้ยง และประชุม

**Restaurant  
Sales**

ค่าขายในภัตตาคาร มีกรณียกเว้นบางกรณีในการทำรายงาน การขายในภัตตาคารเสนอต่อผู้สอบบัญชี ตรวจสอบความผิดปกติของค่าขายเหล่านั้น (Income auditor จะต้องตรวจ servers check, cashiers sheet และ checkers records ซึ่งนาน ๆ ทีที่จะให้ผู้สอบบัญชีจะพบร่องรอยการสมคบกันทุจริตระหว่าง checkers, servers และ cashiers อันจะเป็นผลทำให้เกิดการสูญเสียนในโรงแรม) นอกจากนี้ servers check ที่เก็บไว้ประมาณ 2-3 เดือนก็จะทำลาย จะมีเฉพาะ check ที่ใช้เร็ว ๆ นี้เท่านั้นที่ผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบได้ ในโรงแรมแบบ apartment ใบสำคัญจ่ายเงิน (Voucher) ทุกใบแขกจะต้องเซ็นชื่อรับรู้ การเป็นหนี้ไว้และเมื่อแขกนำเงินมาชำระก็ส่ง Voucher ให้แขกไป และจะไม่มี Servers check ให้ตรวจสอบ

ถ้าหากผู้สอบบัญชีรู้ล่วงหน้ามาก่อนว่าเขาคือ ผู้สอบบัญชีของโรงแรมนี้ เขาควรต้องทำการศึกษาถึงการควบคุมภายในของกิจการขายในภัตตาคาร ถ้าสามารถแนะนำวิธีการที่ดีกว่าเดิมได้ก็ควรแนะนำ และทำการทดสอบรายงานการขายในช่วงเวลาที่ไม่ปกตินอกเหนือสิ่งอื่นใด ระบบการตรวจเช็คภายใน (internal check) จะต้องได้รับการทดสอบ (examine) และถ้าปรากฏว่าการ internal check และการบันทึกยังไม่ดีพอในความคิดของผู้สอบบัญชีในการหาการขายของภัตตาคารแล้ว ผู้สอบบัญชีก็อาจแนะนำผู้บริหารให้โรงแรมปฏิบัติการอื่นเพิ่มเติมเพื่อให้การ internal check ดีขึ้น ความสำคัญของ cash sheet, servers check และรายงานที่อ่านจากเครื่อง จะแสดงให้เห็นดัง 2 ตัวอย่างนี้คือ

ในโรงแรมขนาดใหญ่ที่ใช้ checking machine ในการจดบันทึกราคาอาหารที่ส่งออกจากห้องครัวไปให้แขก รายงานการขายทั้งหมดจะถูกส่งมาให้ Night income auditor ซึ่งจะเป็นผู้อ่านตัวเลขจากเครื่องทุกคืนเป็นปี่มีข้อแม้ อย่างหนึ่งว่าโรงแรมจะไม่ออก check ใหม่ให้แก่พนักงานเสิร์ฟ แต่ยกเลิกเช็คที่ออกทุกใบโดยปล่อยให้ว่าง และใช้เป็น Officers check ตัวอย่างเช่นนี้ถ้า server ได้รับเช็คมา 25 ใบ ในตอนเช้าใช้ไป 15 ใบ 10 ใบต้องยังไม่ได้ใช้และต้องส่งคืนให้ night income auditor คนเดิมและ Night income auditor คนนี้ก็จะรับ servers check ที่ใช้แล้วจาก cashier night auditor จะมี servers check ปลอม และชักชวนให้แคชเชียร์ของห้องอาหารไม่ลงรายการตาม server check ใน cash sheet ของเช็คในสุดท้าย 2-3 ใบเสีย เมื่อรายงานเงินสด (cash sheet) โดยแคชเชียร์ของห้องอาหาร เช็คที่ใช้แล้วและเช็คของพนักงานเสิร์ฟ ยังไม่ได้ใช้มาถึง night auditor เขาก็จะสับเปลี่ยนเช็คที่ยังไม่ได้ใช้เข้าไปแทนเช็คที่ใช้แล้วแต่ไม่ลงเป็นรายรับใน cash sheet และเมื่อเขาได้รับเงินสดมาเขาก็จะดึงส่วนที่โกงออกมา ในวันถัดไป income auditor จะดูเช็คทั้งหมดเพื่อลงบัญชี และยอดขายตามที่อ่านจากเครื่องและรายงานที่ส่งมาโดยไม่รวมเช็คที่ใช้แล้วแต่โกงไว้ได้ โดยวิธีนี้ night auditor มีโอกาสเต็มที่ การค้นพบใช้เวลาถึง 15 เดือนจึงพบกลโกงเช่นนี้

ในโรงแรมที่มีห้อง 250 ห้อง และใช้ระบบสำเนาในห้องอาหาร ผู้สอบบัญชีอาจสงสัยเรื่องราคาของต้นทุนอาหารที่สูงและเมื่อเทียบกับราคาอาหารที่ขาย ผู้สอบบัญชีอาจไปนั่งสังเกตและนับจำนวนแขกที่เข้ามารับประทานอาหารในห้องอาหาร และเอาไปเปรียบเทียบกับรายงานที่ส่งมาในวันรุ่งขึ้น ถ้าปรากฏ



ว่ามีแขกประมาณมากกว่า 30 คนที่ไม่ลงบัญชีเป็นรายรับความแตกต่างระหว่างข้อมูลทั้ง 2 ทางนั้น ก็อาจปรึกษากับผู้จัดการและต้องนั่งสังเกตการณ์ต่ออีกสองสามวัน และในวันที่ 4 ผู้จัดการและผู้สอบบัญชีเอาสำเนาการเบิกของจากครัวทุกใบจากโต๊ะของแคชเชียร์ก่อนหมดเวลาทำงานของแคชเชียร์นั้น ก็พบว่า checker หนึ่งคนและพนักงานเสิร์ฟ 5 คนสมรู้ร่วมคิดกัน โดย checker เบิก servers check มาให้พนักงานเสิร์ฟมากกว่า 5 คน แต่เอามาใช้ให้แค่ 5 คน ซึ่งไม่รู้เรื่องเกี่ยวกับเช็คเหล่านี้ และ income auditor ของโรงแรมก็ขาดความระมัดระวังและเชื่อในความสุจริตของพนักงาน เขาจึงทำการตรวจสอบเพียงแต่เช็คของพนักงานเสิร์ฟที่ปรากฏในรายงานเท่านั้น แต่ไม่ได้เปรียบเทียบกับเช็คที่ได้เบิกออกไปเพื่อใช้

ในตัวอย่างแรก ผู้สอบบัญชีจะต้องให้ความสนใจว่ามันเป็นเพราะขาดการควบคุมภายในโดยเฉพาะ และควรต้องทำการพิสูจน์รายงานที่อ่านจากเครื่องในขณะที่ตรวจสอบ ส่วนในตัวอย่างที่ 2 การตรวจสอบใบสำคัญการซื้อและเปรียบเทียบกับรายงานการขายและสินค้าคงเหลือในมือก็จะพบกลโกงได้ ฉะนั้นควรดูแลเช็คที่เบิกไปแต่ไม่ได้ใช้ด้วย

**Sales of  
Minor  
Departments**

**การขายในแผนกย่อย** ในทุกแผนกย่อยที่ขายสินค้าเป็นเงินสดและเมื่อเครื่องเก็บตัวเลข (cash register) การตรวจสอบยอดขายประจำเดือนกับรายงานที่อ่านจากเครื่อง แต่ที่สมควรจะทำการทดสอบระหว่างเวลาการสอบบัญชี นอกจากนั้น การทดสอบกำไรเบื้องต้นควรทำเมื่อมีโอกาส ถ้าหากเห็นว่ากำไรเบื้องต้นไม่น่าพอใจ ควรคำนวณค่าขายตามความนึกคิดและเปรียบเทียบกับยอดขายจริง

ในกรณีที่ค่าขายของแผนกจะไปคิดเข้าบัญชีแยกพัก เช่น ค่าชักรีดของแขก ตรวจสอบการบันทึกรายการขายบริการในสมุดขายเพื่อให้เชื่อแน่ว่าใบสำคัญ (Voucher) ทุกใบได้บันทึกดูการรวมยอดและเปรียบเทียบกับยอดที่แสดงใน Summary Sales Journal ว่าตรงกัน ถ้าหากใบสำคัญเก็บเงิน (Voucher) และสมุดขายของแผนกทำโดยคน ๆ เดียวกัน แต่คนนั้นไม่สามารถเข้าไปเกี่ยวข้องกับเงินสดรับแล้ว การตรวจสอบ Voucher ก็ไม่จำเป็นเท่าใดนัก

ในบางโรงแรม night auditor ไม่ติดตามผลต่างของเงินค่าโทรศัพท์ที่บันทึกใน Traffic sheet กับที่ post ไปยังบัญชีแยกพักที่ยอดรวมต่างกันไม่เกิน 50 cent ซึ่งการทำเช่นนี้จะทำให้แผนกอื่น ๆ นำมาใช้บ้าง ถ้าผู้สอบบัญชีตรวจพบจะต้องแจ้งให้ฝ่ายบริหารได้ทราบและปฏิบัติเสียใหม่

**Rentals and  
Other  
Income**

**ค่าเช่าและรายได้อื่นๆ** ถ้าผู้สอบบัญชีพักอยู่โรงแรมขณะทำการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีก็จะเห็นว่าค่าบริการจากที่โรงแรมให้เช่าทรัพย์สินต่าง ๆ ถือเป็นรายได้ของโรงแรม ซึ่งโรงแรมจะได้ผลตอบแทนที่แน่นอน ถ้าในกรณีค่าเช่าคิดตามเปอร์เซ็นต์ของกำไรเบื้องต้น หรือตามรายได้ (net income) ผู้สอบบัญชีต้องหารายได้ที่ควรเป็นและทำการทดสอบค่าเช่าที่ได้รับว่าสมควรและถูกต้อง โดยการตรวจดูรายได้ของผู้เช่า

ถ้าหากรายได้จากการขายกระดาษหนังสือพิมพ์เก่าและเศษของเก่าลงลงบันทึกในสมุดด้วย ผู้สอบบัญชีสืบหาเหตุผลของการขายค่าขายขวดหรือภาชนะที่ไม่ใช้ในครัวนี้ให้ลงเครดิตจากต้นทุนค่าอาหาร

**Allowances**

**เงินลด** แม้ว่าโรงแรมจะมีเงินลดรับไม่มาก แต่ก็ไม่จำเป็นต้องตรวจเช็คทุกรายการในสมุดเงินลดจาก Voucher

**Cash**

**เงินสด** ในการตรวจสอบการบันทึกการขาย ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบถูกต้องในส่วนของเงินสดรับ การตรวจสอบจะกว้างขวางขนาดไหนก็ขึ้นอยู่กับ การควบคุมภายในที่ใช้ในโรงแรมด้วย ถ้าบัญชีแยกหักหายอดประจำทุกวัน ไม่เกี่ยวข้องกับกำรับเงินของแคชเชียร์ ดูการรวมยอดใน cash sheet ของ F.O ทดสอบงานของหัวหน้าแคชเชียร์โดยเทียบกับรายงานของแคชเชียร์และสมุดเงินสด

ในการเปรียบเทียบเช็คที่ยกเลิกกับการ บันทึกการจ่ายเงินสด (Cash disbursement) จะต้องตรวจดูว่าใบสำคัญการจ่ายเงินทุกใบได้ผ่านเข้าบัญชีเจ้าหนี้ และบัญชีเงินเดือน ยอดเงินเดือนจ่ายอาจเช็คจากเช็คที่จ่ายไปเทียบกับเงินเดือนค้างจ่ายเงินไปยังบัญชีเจ้าหนี้มีมากกว่าบัญชีอื่น ๆ โดยการตรวจการรวมยอดของ column ต่าง ๆ และดูการรวมยอดทางด้านขวางด้วย

เงินสดรับจะต้องตรวจสอบรายละเอียดระหว่างสมุดเงินสดรับ (summary cash receipts Journal) กับสมุดเงินฝากธนาคารในระยะเวลาหนึ่ง

การจ่ายเงินสดย่อยปกติมีไม่บ่อยมากนัก การตรวจสอบจะกว้างขวางขนาดไหนขึ้นอยู่กับวิธีการกำหนดการควบคุมภายในนั่นเอง

**Purchases**

**ค่าซื้อ** ถ้าการตรวจรับสินค้าที่ซื้อ ซื้อและรายงานการตรวจรับเรียบร้อยแล้ว ใบกำกับสินค้าที่ซื้อซึ่งแสดงถึงสินค้าที่สั่งในจำนวนและราคาที่ชัดเจน

การตรวจสอบมีขีดจำกัด ในการดูความถูกต้องจากการบันทึกทางการบัญชี ในสมุดซื้อ (Purchase Journal หรือทะเบียนใบสำคัญจ่าย (Voucher register) โดยเปรียบเทียบกับใบสำคัญจ่าย และการทดสอบยอดรวม

**Payroll**

**เงินเดือน** การตรวจสอบจะกว้างขวางขนาดใดขึ้นอยู่กับวิธีการควบคุม ภายใน ถ้าหากบัญชีเงินเดือนจ่ายโดยเช็คของธนาคารมากกว่าหนึ่งธนาคารแล้ว ก็ควรจัดทำบเทียบยอดดูการเบิกจ่ายเงินเดือนของทุกธนาคาร ดูการเบิกจ่ายเงินเดือนของบางแผนกเพื่อดูว่าผลของการควบคุมภายในที่วางไว้เป็นอย่างไร

**General**

**สมุดรายวันทั่วไป** ผู้สอบบัญชีต้องดูรายการที่มีใช้รายการปกติที่บันทึกทุกรายการ ดูการผ่านบัญชี ดู Voucher การจ่ายเงินและดูการปรับปรุงรายการ เช่นค่าสินค้ำคงเหลือ รายจ่ายล่วงหน้าและค้างจ่ายต่าง ๆ