

สรุปและข้อเสนอแนะ

ธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย นับว่ามีความเจริญรุดหน้าไปมากมีบริการเล่นอขายสินค้าและบริการเกี่ยวกับ ห้องพัก อาหารและเครื่องดื่มหรือแม้แต่สิ่งที่จะอำนวยความสะดวกในรูปแบบต่าง ๆ โดยเฉพาะโรงแรมที่ประกอบธุรกิจขนาดใหญ่ ดังนั้นการควบคุมภายในเพื่อให้กิจการประสบความสำเร็จในเป้าหมายการดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและเพื่อป้องกันแก้ไขข้อทุจริตบกพร่องอันอาจเกิดขึ้นได้โดยตั้งใจและไม่ตั้งใจของพนักงานที่ทำงานในหน่วยงานต่าง ๆ ที่กิจการจัดให้มีขึ้นจึงเป็นสิ่งสำคัญมาก ดังนั้นฝ่ายบัญชีและการเงินจึงเป็นหน่วยงานที่สนับสนุนการดำเนินงานของโรงแรม เพื่อที่จะบรรลุเป้าหมายดังที่กล่าวไว้โดยการจัดให้มีระบบงานและการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ

ธุรกิจโรงแรมมีการควบคุมภายในทางการบัญชีพอสรุปได้ ดังนี้

1. การตัดสายงานและแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงาน

กิจการควรมีการตัดสายงาน เพื่อกำหนดความรับผิดชอบของหน่วยงานต่าง ๆ ไว้อย่างชัดเจน ซึ่งลักษณะของการแบ่งส่วนงานที่ดีคือ ต้องไม่ให้พนักงานคนหนึ่งคนใดทำงานตั้งแต่ต้นจนจบ และต้องจัดให้มีการตรวจสอบซึ่งกันและกัน

การแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงานที่สำคัญได้แก่ หน้าที่ในการให้บริการติดต่อกับลูกค้าต้องแยกจากแคชเชียร์ที่ทำหน้าที่บันทึกรายการลงบนเอกสารการเก็บเงินและทำหน้าที่เรียกเก็บเงิน ทั้งนี้เพื่อป้องกันการร่วมมือกันทุจริตระหว่างลูกค้ากับพนักงานที่ให้บริการนั้นหรือการกำหนดให้ฝ่ายแม่บ้านตรวจสอบสถานะภาพห้องพักและจัดทำรายงาน เพื่อส่งให้แผนกต้อนรับตรวจสอบกับรายงานที่ตนเองจัดทำขึ้น หลังจากนั้นก็จัดให้ผู้ตรวจสอบกลางคืนตรวจสอบว่ารายงานของทั้ง 2 แห่งตรงกัน ก็จัดว่าเป็นการแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงานและตรวจสอบซึ่งกันและกันที่ได้ผลดี

2. บุคลากร

ผู้ที่อยู่ในวงการโรงแรมทราบว่า ธุรกิจนี้มีช่องว่างในการทุจริตโดยพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่ได้โดยง่าย เนื่องจากจำนวนรายการค้าที่เกิดขึ้นบ่อยเป็นรายย่อย ๆ และเกี่ยวพัน

กับตัวเงินลดยู่เสมอ ดังนั้นการคัดเลือกและการฝึกอบรม ตลอดจนคุณวุฒิและอุปนิสัยของแต่ละบุคคลมีส่วนสำคัญมาก ในการจัดวางและรักษาไว้ซึ่งระบบการควบคุมภายใน

### 3. การควบคุมโดยระบบวิธีปฏิบัติงานทางบัญชี

ก. แบบฟอร์ม กิจการควรกำหนดให้มีแบบฟอร์ม เอกสาร เบื้องต้นที่ใช้บันทึก รายละเอียดตามที่กำหนดแบบฟอร์มไว้ จำนวนสำเนาและขั้นตอนหรือวิธีการใช้แบบฟอร์มต้องกำหนดให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ เพื่อการควบคุมการเกิดขึ้นของรายการใดรายการหนึ่ง ตั้งแต่ต้นจนจบและมีการอนุมัติรายการ โดยผู้มีอำนาจอนุมัติ

กิจการควรจัดทำมีการควบคุมแบบฟอร์ม เอกสาร เบื้องต้นที่สำคัญโดยแผนกบัญชี ตั้งแต่การสั่งซื้อพัสดุ การเบิกใช้ การตรวจสอบแบบฟอร์มที่ใช้แล้ว และการควบคุมแบบฟอร์มที่ยังไม่ได้ใช้ จะเป็นการป้องกันและค้นพบข้อผิดพลาดหรือโอกาสทุจริตได้เป็นอย่างดี ตัวอย่าง เช่น แบบฟอร์มใบเสร็จรับเงินและกำหนดให้มีเลขที่เรียงลำดับไว้ทุกฉบับ แบบฟอร์มที่ยังไม่ได้ใช้จัดเก็บไว้ในที่ปลอดภัย โดยมีเจ้าหน้าที่แผนกบัญชีเป็นผู้ควบคุม มีทะเบียนคุมการเบิกใช้ซึ่งต้องลงนามการเบิกใช้ไว้เป็นหลักฐานทุกครั้งและมีการตรวจสอบสำเนาใบเสร็จรับเงินที่ใช้แล้วว่าครบทุกฉบับและฉบับที่ยกเลิกต้องมีสำเนาอยู่ครบพร้อมต้นฉบับ

ข. ระบบบัญชีต้นทุน กิจการโรงแรมมีรายได้หลักจากการขายอาหารและเครื่องดื่มเป็นจำนวนมากใช้เงินน้อย การคำนวณต้นทุนรวมทั้งการควบคุมต้นทุนการประกอบอาหาร และเครื่องดื่มเป็นงานค่อนข้างละเอียดและมีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากธุรกิจอื่นอย่างเห็นได้ชัด กล่าวคือ กระบวนการผลิตอาหารและเครื่องดื่มจะเป็นกระบวนการสิ้น ๆ และประกอบด้วยวัตถุดิบที่จะนำมาประกอบอาหารและเครื่องดื่มหลายชนิด การคำนวณต้นทุนจะออกมาในลักษณะของต้นทุนแต่ละห้องอาหาร ดังนั้นโรงแรมแต่ละแห่งจึงจำเป็นต้องมีแผนกควบคุมต้นทุนอาหารและเครื่องดื่มแยกออกต่างหากจากแผนกบัญชี เพื่อทำการเก็บรวบรวมข้อมูลและตัวเลขของต้นทุนอย่างละเอียดโดยเฉพาะ

นอกจากนี้ระบบบัญชีต้นทุนที่ดี จะช่วยป้องกันและค้นพบข้อผิดพลาดและการทุจริตที่มีโอกาสเกิดขึ้นได้ง่ายดังที่กล่าวไว้แล้วข้างต้นด้วย

ค. งบประมาณและประมาณการ ตัวเลขทางด้านงบประมาณหรือประมาณการต่าง ๆ เช่น ประมาณการอัตราเข้าพัก ประมาณการเกี่ยวกับต้นทุนอาหารและต้นทุนเครื่องดื่มที่ควรจะเป็น เป็นข้อมูลที่ใช้ในการควบคุมและตัดสินใจในด้านการบริหารงานที่สำคัญ ๆ และ

ช่วยประเมินผลงานของกิจกรรมที่ทำไปและที่สำคัญทำให้ข้อผิดพลาดหรือการทุจริตต่าง ๆ เกิดขึ้นได้ยาก อีกตัวอย่างเช่น การจัดทำงบประมาณสินทรัพย์ถาวร จะป้องกันมิให้มีการเบิกจ่ายรายจ่ายที่เป็นเท็จหรือไม่มีในงบประมาณ

ง. ผู้บัญชี กิจกรรมควรคัดเลือกผู้บัญชีแสดงข้อบัญชีและรหัสบัญชี เพื่อให้สอดคล้องกับรายงานทางบัญชีและทางการจัดการที่ต้องการ การคัดเลือกผู้บัญชีที่สมบูรณ์จะช่วยป้องกันการผิดพลาดในการบันทึกบัญชีที่อาจเกิดจากการสับสนของพนักงานปฏิบัติงานในหน่วยงานบัญชีด้วย

จ. ผู้ตรวจสอบกลางคืนและพนักงานตรวจสอบรายได้อื่น กิจกรรมทางด้านรายได้อื่นของโรงแรมเกิดขึ้นบ่อยและเป็นรายย่อย ๆ โอกาสที่จะเกิดการทุจริตหรือผิดพลาดจึงมีมาก ดังนั้นโรงแรมจึงต้องคัดเลือกผู้ตรวจสอบกลางคืนและพนักงานตรวจสอบรายได้อื่น และการตรวจสอบรายได้อื่นและรายการประจำวัน หากมีความผิดพลาดเกิดขึ้นจะได้ทำการแก้ไขปัญหาได้ทันที่ที่ผู้ตรวจสอบกลางคืนจะปฏิบัติงานในเวลากลางคืนหลัง 23.00 น. ไปแล้ว ส่วนพนักงานตรวจสอบรายได้อื่นจะปฏิบัติงานตรวจสอบในเวลากลางวัน อาจกล่าวได้ว่าการตรวจสอบบัญชีและรายได้อื่นประจำวันของโรงแรมถือว่าเป็นหน้าที่ที่สำคัญยิ่งของโรงแรม

#### 4. การดูแลรักษาทรัพย์สิน

โรงแรมเป็นธุรกิจที่มีทรัพย์สินเป็นจำนวนมากไม่ว่าจะเป็น อาคารโรงแรม เครื่องใช้ในห้องพักและอุปกรณ์ต่าง ๆ รวมถึงเงินสดจากแหล่งรายได้อื่นต่าง ๆ การดูแลรักษาโดยการตรวจนับเปรียบเทียบทรัพย์สินที่มีอยู่จริงกับที่ปรากฏตามบัญชีเป็นระยะ ๆ และมีมาตรการดำเนินงานเกี่ยวกับผลต่างที่เกิดขึ้นจึงมีความสำคัญมาก การดูแลรักษาทรัพย์สินหมายถึงการควบคุมดูแลทรัพย์สินให้ปลอดภัยและพ้นจากภัยพิบัติทั้งปวง ตัวอย่างเช่น มีการจัดเก็บเงินสดที่รับจากค่าขายหรือการรับชำระหนี้ประจำวันเข้าตู้เซฟที่ปลอดภัย นอกจากนี้การจัดทำบัญชีย่อยสินทรัพย์ถาวรและการให้รหัส เป็นวิธีการที่จะช่วยให้การควบคุมและตรวจนับทรัพย์สินให้ได้ผลยิ่งขึ้น

#### ข้อเสนอนอเหนือ

เนื่องจากการควบคุมภายในเป็นเพียงแนวทางและมาตรการในการปฏิบัติงานเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร แต่ในทางปฏิบัติเท่าที่ผู้เขียนได้เข้าทำการศึกษาการควบคุมภายในของโรงแรมต่าง ๆ ซึ่งมีขนาดตั้งแต่ 300 ห้องขึ้นไป พบว่าโรงแรมบางแห่งไม่อาจจัด



ให้มีการควบคุมดูแลทรัพย์สินของ โรงแรมอย่างเพียงพอ อันเนื่องมาจากข้อกำหนดต่าง ๆ ของ การควบคุมภายใน เช่น ฝ่ายบริหารต้องการให้มีการควบคุมที่คุ้มค่า ใช้จ่าย พนักงานปฏิบัติ งานมีความประมาทเลินเล่อ ไม่เอาใจใส่การร่วมมือกันทำการทุจริตหรือพนักงานปฏิบัติงาน ไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กิจการวางไว้ก็ได้ แต่ผู้เขียนขอเสนอแนะการควบคุมที่ สำคัญที่กิจการควรจัดให้มีขึ้น เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการทำงาน เพื่อป้องกันและค้นพบข้อผิดพลาด หรือการทุจริต ดังต่อไปนี้

### 1. การคัดลอกงานของธุรกิจโรงแรม

การคัดลอกงานของ โรงแรมโดยทั่วไปไม่มีผู้ตรวจสอบบัญชีภายใน แต่มีผู้ตรวจสอบ กลางคืนและพนักงานตรวจรายได้ทำการตรวจสอบบัญชีผู้เข้าพักและรายได้ประจำวันเท่านั้น จะเห็นว่าอำนาจและหน้าที่ของผู้ตรวจสอบกลางคืนและพนักงานตรวจสอบรายได้ถูกจำกัดขอบ เขตเฉพาะเรื่องที่เกี่ยวข้องกับบัญชีผู้เข้าพักและรายได้ประจำวัน ผู้เขียนขอเสนอแนะให้ธุรกิจ โรงแรมขนาดตั้งแต่ 300 ห้องขึ้นไป จัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบบัญชีภายในซึ่งมีหน้าที่ในการ ตรวจสอบบัญชีและการปฏิบัติงานของฝ่ายต่าง ๆ เพื่อให้เป็นไปตามวิธีการปฏิบัติงานกฎหมาย ระเบียบและคำสั่งของผู้บริหาร โดยรายงานและเสนอข้อ เสนอแนะโดยตรงต่อคณะกรรมการ บริษัท เพื่อสั่งการแก้ไขข้อบกพร่องหรือปรับปรุงการทำงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นและทำหน้าที่ ที่สำคัญในการป้องกัน การทุจริตหรือเหตุการณ์ที่จะก่อให้เกิดความเสียหายแก่โรงแรม

### 2. การควบคุมรายได้และต้นทุนของการขายอาหารและเครื่องดื่ม

การดำเนินงานด้านห้องอาหารและภัตตาคาร จำเป็นต้องมีวิธีปฏิบัติงานที่ เป็นระเบียบและจัดให้มีการควบคุม โดยมีการตรวจสอบซึ่งกันและกันได้ทั้งนี้เพราะเป็นงานที่ ต้องเกี่ยวข้องกับจำนวนเงินย่อย ๆ จำนวนมากครั้ง โอกาสที่จะเกิดการทุจริตหรือผิดพลาดมี มาก ดังนั้นจึงขอเสนอแนะการควบคุมรายได้และต้นทุนของการขายอาหารและเครื่องดื่มซึ่งผู้ เขียนพบว่า โรงแรมโดยทั่วไปละเลยหรือไม่ถือปฏิบัติ ดังนี้ :

#### ก. การจัดให้มีเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบของแผนกควบคุมต้นทุนอาหารและเครื่องดื่ม

ทำการตรวจสอบรายการอาหารและเครื่องดื่มตามสำเนาในสั่งอาหารหรือสำเนาใบสั่ง เครื่อง ดื่มฉบับของพ่อครัวหรือบาร์ เทนเดอร์ว่าตรงกันทั้งปริมาณและรายการกับใบสั่งอาหารหรือใบ สั่งเครื่องดื่มฉบับที่นำไปเรียกเก็บเงินกับลูกค้า โดยวิธีนี้จะช่วยป้องกันการทุจริตนำอาหาร หรือเครื่องดื่มไปบริการลูกค้า โดยไม่มีรายได้เข้าโรงแรม

ข. การจัดให้มีพนักงานต้อนรับหรือเจ้าหน้าที่ห้องอาหาร ซึ่งไม่มีหน้าที่รับคำสั่งอาหารจากลูกค้าทำหน้าที่บันทึกจำนวนลูกค้าและเลขที่โต๊ะอาหารของลูกค้าที่เข้ามารับประทานอาหารแบบบุฟเฟต์และต้องนำไปเปรียบเทียบกับรายงานของแคชเชียร์ห้องอาหารว่าถูกต้องตรงกัน โดยวิธีนี้จะช่วยป้องกันไม่ให้เกิดการรั่วไหลของรายได้ ซึ่งอาจจะเกิดจากการร่วมมือระหว่างพนักงานเสิร์ฟกับลูกค้า

ค. การจัดทำรายงานต้นทุนอาหารหรือต้นทุนเครื่องดื่ม เสนอต่อผู้บริหาร โดยแสดง เป็น เปอร์เซนต์ต้นทุนขายต่อค่าขายสุทธิแยกเป็นแต่ละห้องอาหารและแสดงตัวเลขสะสมถึงปัจจุบันและมีการเปรียบเทียบกับตัวเลขของเดือนที่แล้ว จากการศึกษาพบว่า โรงแรมทั่วไปจะจัดทำรายงานดังกล่าวเดือนละครั้ง แต่ผู้เขียนขอเสนอแนะว่าควรจะทำทุกวันหรืออย่างน้อยอาทิตย์ละครั้ง ทั้งนี้เนื่องจากผู้บริหารหรือผู้เกี่ยวข้องสามารถควบคุมและเห็นความผิดปกติที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจน เพื่อทำการแก้ไขได้ทันทีและยังเป็น การป้องกันไม่ให้เกิดโอกาสทุจริตได้ง่าย อันเนื่องมาจากรายงานที่รวดเร็วและทันเวลา

### 3. การควบคุมเงินสดย่อย

จากการศึกษาผู้เขียนพบว่าโดยส่วนใหญ่โรงแรมจะจัดให้แคชเชียร์กลางรับผิดชอบเงินสดค่าขาย เงินสดที่รับชำระหนี้ประจำวันและเงินสดย่อยที่ไว้ใช้จ่ายในกิจการ ถ้าปรากฏว่ากิจการไม่ได้มีการกำหนดให้มีการตรวจสอบเงินสดในมือของแคชเชียร์กลางโดยเจ้าหน้าที่อีกผู้หนึ่งอยู่เสมอ ๆ ก็จะเป็นการเปิดโอกาสให้มีการทุจริตโดยการยกย้ายถ่ายเทเงินระหว่างกัน เช่น อาจมีการนำเงินสดค่าขายไปใช้ส่วนตัวและนำเงินสดย่อยมาสมทบให้ครบถ้วนเพื่อนำฝากธนาคารให้ทันเวลา ผู้เขียนขอเสนอแนะว่าควรจัดให้มีแคชเชียร์เงินสดย่อยรับผิดชอบการจ่ายเงินสดตามใบสำคัญเงินสดย่อย โดยไม่เก็บรักษาหรือเกี่ยวข้องกับเงินจำนวนอื่น

### 4. การควบคุมสินทรัพย์ถาวร

กิจการโรงแรมควรเพิ่มความเอาใจใส่ในการดูแลสินทรัพย์ต่าง ๆ ที่มีอยู่จำนวนมากโดยวิธีการที่เหมาะสม เพื่อป้องกันการถูกขโมย การยกยอกไปใช้ประโยชน์ส่วนตัว การรักษามิให้สินทรัพย์เสื่อมค่าก่อนเวลาอันควรและการเอาประกันภัยสินทรัพย์อย่างเพียงพอ ผู้เขียนได้ทำการศึกษากิจการควบคุมสินทรัพย์ถาวรพบว่าเกือบทุกโรงแรม ยังไม่ให้ความสนใจกับการควบคุมสินทรัพย์ จึงขอเสนอแนะวิธีการควบคุมที่ดีตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 7 เรื่องการควบคุม

สินทรัพย์ถาวร โดยการตัดทำบัญชีย่อยของสินทรัพย์แต่ละชิ้นที่ซื้อมา สดหว่าตหมู่ให้รหัสและทำการตรวจนับสินทรัพย์ถาวรอย่างน้อยปีละครั้ง เพื่อเปรียบเทียบสินทรัพย์ที่มีอยู่จริงกับที่ปรากฏในบัญชีและปรับปรุงแก้ไขการบันทึกการในบัญชีให้ถูกต้องตรงกับของจริง

นอกจากนี้สินทรัพย์ประเภทเครื่องแก้ว ถ้วยชาม เครื่องเงินและผ้าลินิน กิจการควรกำหนดนโยบายการบัญชี เกี่ยวกับภกรคิดค่าเสื่อมราคาให้เหมาะสมล่กล่าวคือ นอกจากการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่สูญหาย ชำรุด จากผลที่ตรวจนับได้ ยังต้องคำนึงถึงการเสื่อมราคา เนื่องจากอายุการใช้งานโดยต้องตัดให้มีการคิดค่าเสื่อมราคาลดมูลค่างสินทรัพย์ที่ยังคง เหลืออยู่ตามห้องพักห้องอาหารและหน่วยบริการต่าง ๆ ของโรงแรมอีกด้วย

#### 5. การตัดให้มีผู้มีระบบบัญชี

ผู้เขียนขอเสนอแนะให้มีการตัดทำผู้มีระบบบัญชีและนโยบายการบัญชีของ โรงแรมเพื่อเป็นแบบฉบับให้แก่พนักงานในการปฏิบัติงานเพื่อสามารถปฏิบัติงานโดยรวดเร็วถูกต้องและล่่าล่่อม และยังเป็นกรวางระบบการควบคุมภายในให้เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อใช้ในการค้นคว้าหรืออ้างอิงเมื่อเกิดปัญหาขึ้นในระหว่างปฏิบัติงานได้ด้วย

กิจการที่ได้ตัดให้มีการควบคุมภายในทางการบัญชีที่รัดกุม และเหมาะสมล่ตามที่ได้ นำเสนอไว้ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ย่อมจะช่วยผู้บริหารในการเพิ่มประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ทั้งยังช่วยป้องกันและค้นพบข้อผิดพลาดหรือ การทุจริตที่อาจเกิดขึ้นได้อีกด้วย