

【学術論文】

ツーリズム産業における内部監査の意義について

ー持続可能なツーリズムの実現に向けてー

Significance of the Internal Audit in the Tourism Industry

- Toward the Realization of Sustainable Tourism -

平野典男

要約

ツーリズム産業は世界最大の成長産業の1つであり、経済、社会、環境に与えるその影響は益々大きくなっている。地球サミット以降、ツーリズムに係る企業は持続可能な開発を実現するために自主的イニシアティブを発揮し、その社会的責任を果たすことが求められている。とりわけその経営者には、適切な開発の過程におけるツーリズムの役割を認知し、持続可能なツーリズムを経営理念や行動規範として明確化することが求められるようになってきている。内部統制概念に関するデファクト・スタンダードとなった COSO フレームワークの登場により、内部監査は内部統制プロセスにおけるモニタリング活動の1つとして位置づけられ、その監査対象は、企業風土、経営者の倫理的価値観、組織の成員の行動様式といった統制環境にまで広がった。経営理念としての持続可能なツーリズムが、適切に規程化され、規程に基づき企業活動に反映しているかを監視する仕組みとして内部監査の役割はより重要になっている。本研究では、ホテル産業の内部監査の事例を取り上げ、内部監査が環境保全、自然資源保護、適切な労働基準といった面から持続可能なツーリズムの実現を促進することを明らかにした。

キーワード：持続可能なツーリズム、企業の社会的責任、内部監査

I はじめに

ツーリズム産業は世界で最も大きな産業の1つである。世界旅行ツーリズム協議会 (The World Travel and Tourism Council) の調査によると、ツーリズム産業の経済効果は 2012 年推計値が 6.5 兆ドルで全世界の GDP の 9.2% を占め、2 億 6,009 万人の雇用を維持している。今後、世界の GDP に対する貢献度は年 4.3% で成長し、2022 年には、その経済効

果は 9.9 兆ドルで世界の GDP の 9.8%, 雇用誘発効果は 3 億 2,792 万人に及ぶと予測している (WTTC(2012))。

グローバル化の進展に伴って、環境、経済、社会の各分野で深刻な問題が発生している。地球温暖化、生物多様性の危機、欧州債務問題、民族紛争とテロリズムなど、人類全体に影響を及ぼす複雑で多岐にわたる問題がある。これらの問題を解決し持続可能な社会を構築するためには、企業に経済的利益の追求のみならずその経済活動の基盤となる社会や環境に与える影響に対して責任を持つことが求められるようになってきている。

とりわけ世界最大の成長産業であるツーリズム産業には「持続可能なツーリズム」という課題実現のため、企業が健全な経済主体として日常の企業活動のなかに社会的公正性や倫理性、環境への配慮などを自主的に取り込み、企業の社会的責任（以下 CSR）を果たすことが求められている。

ある経済主体の意思決定が市場を介さずに他の経済主体に負の影響を与えることは、市場の失敗の 1 つである「外部不経済」の問題として知られている。企業の負担する私的限界費用が社会的限界費用を下回るためにパレート効率性が達成できず、死荷重が発生する状態である。マスツーリズムによるホストコミュニティの環境破壊や文化変容はその一例として数えることができるだろう。

従来、経済学では外部不経済を解消する手段として、ピグー税ⁱⁱの導入やコースの定理の適用などが論じられてきたが、近年は、企業自らが積極的に外部性の内部化に努めること、すなわち、責任ある企業として、自社の事業活動が環境や社会そして個人に直接・間接に及ぼす影響を測定・管理し、正の影響を及ぼす活動は推進する一方、負の影響を与える活動に対しては速やかに解決を図る必要があるとの認識が広まってきている。Meyer et al.(2010)は、(1) 企業規模の拡大や企業活動のグローバル化に伴う影響度の拡大、(2) 外部効果を技術的に検出・測定できる感知能力の向上、(3) 瞬時のコミュニケーションによる企業のレピュテーション等に対する人々の感度向上がその変化の背景にあるとしている。

樋口ら (2010) は、CSR は語義の曖昧さのみならず、各国の企業環境、企業システムの相違や歴史的背景などの要因によりその意味内容がかなり異なっていると指摘しているが、社会の価値観の変化に伴い、CSR を「利益の社会還元」とする捉え方から、「法的要請や契約上の義務を越えた、持続的発展の実現への自主的な取り組み」として捉え直し、より積極的に取り組むことが重要ではないかと述べている。

このような捉え方をすれば、合意された企業目的に沿って経営の規律付けと動機付

けを行うコーポレート・ガバナンスは、CSR 実践のための組織デザインとして捉えることができる。また、コーポレート・ガバナンスの枠組みの中で実施される内部監査は、企業が社会全体の利益を損なうような行動を自己抑制することを社会に約束する保証メカニズムとして考えることができるだろう。

本論文では以上の観点を踏まえ、ツーリズム産業における内部監査の意義を検討するとともに、ホテル業界の事例を取り上げて、持続可能なツーリズムの実現に向けて内部監査が抱える課題について考察を行うものである。

II 持続可能な開発

グローバル化がすすむ社会において、企業は責任ある地球市民として行動し、他の社会的主体とコミュニケーションを図りながら「持続可能な開発」を進めることが求められている。1987年のWorld Commission on Environment and Development(環境と開発に関する世界委員会ⁱⁱⁱ)の最終報告書「Our Common Future」(邦題「地球の未来を守るために」)では、持続可能な開発を「将来の世代がそのニーズを充足する能力を損なうことなしに、現在の世代がそのニーズを充足するためのプロセス」と定義している。この概念は、環境と開発が相対立するものではなく共存し得るものであり、環境保全を考慮した節度ある開発が重要との考え方を示したものである。換言すれば、持続可能な開発は地球資源の堅実な節約の原理に基づき資源の使用方法や、資源から得られる利益の分配方法において公正さを求めるものである。

1992年にリオ・デ・ジャネイロで開催された「環境と開発に関する国際連合会議」(地球サミット)では、オゾン層の破壊、地球温暖化、熱帯雨林の破壊、生物多様性の危機など深刻化が進む地球環境問題に対し早急な対策が必要との認識から、持続可能な開発を実現するために各国及び関係国際機関が実施すべき行動計画「アジェンダ 21」^{iv}が採択された。

また、2002年には、ヨハネスブルグで「持続可能な開発に関する世界首脳会議」(ヨハネスブルグ・サミット)が開催され、地球サミットから10年後の節目にアジェンダ 21の実施状況のレビューや新たに生じた課題について議論がなされた。同会議では「持続可能な開発に関するヨハネスブルグ宣言」と「ヨハネスブルグ実施計画」が採択され、アジェンダ 21の完全実施に対するコミットメントを再確認するとともに、今後各国が貧困撲滅、持続可能でない生産消費形態の変更、天然資源の保護と管理などの目的達成に向けて取り

組むべき課題が示された。

さらに 2012 年 6 月には、リオ・デ・ジャネイロで「国連持続可能な開発会議（リオ＋20）」が開催され成果文書「The Future We Want」（邦題「われわれの望む未来」）が採択された。同文書では、地球と現代・未来の世代にとって経済的、社会的、環境的に持続可能な未来を推進すること、グリーンエコノミーが持続可能な開発を達成するための重要なツールであり各国で共通に取り組むべき課題として認識すること、制度的枠組みとしてハイレベルの政治フォーラムを創設すること、持続可能な開発目標を定めること、などが明記された。

これらの国際会議を通じて、持続可能な開発には、経済、社会、環境の 3 つの主要分野での行動をバランスよく統合することが必要との認識が深まった。まず経済面では、経済成長と公平性が求められる。グローバル化の進展により相互連関的となった現代の経済システムにおいては、費用効率化を図ることで安定的経済成長、長期的企業存続を図る一方、経済格差を取り除き、機会や利益配分の公平性が担保されるような総合的なアプローチが必要とされた。環境面では、天然資源と環境の保全が求められる。将来の世代に、今の環境や天然資源を引き継いでいくためには、資源の消費を減らすとともに、環境汚染に歯止めをかけ生物多様性を保全する継続可能な取り組みが必要とされた。そして社会面では、基本的人権の尊重と平等な社会の実現が求められた。社会のあらゆるひとびとの人権や文化的・社会的多様性を尊重し、全ての社会の成員がその将来の決定に役割を担うことができるように力を与える必要があるとされた。

Ⅲ 持続可能なツーリズム

1970 年代以降、マスツーリズムの弊害として、観光地における自然環境・生活環境の悪化、観光対象となる文化の変容や過度な商品化、地域からの観光産業の経済効果の漏出といった面が指摘されるようになった（九里・小林（2000）、小坂（2007）、田原（1997）、田原（2000）、宮本（2009）、宮本（2011））。

1989 年には国際観光研究アカデミーの国際会議で、オルタナティブツーリズムという概念が提唱された。これはマスツーリズムの弊害全般に対する問題意識に基づき、そのアンチテーゼとしてこれに代替する新しい観光のあり方を見出し、環境負荷の軽減、ホストコミュニティの文化・伝統的価値の保全と尊重、地域経済への貢献につなげようとする考え方であった。

その後、1995年には、世界観光機関（UNWTO）、世界旅行観光会議が地球サミットのアジェンダ 21^{vi}を受けて「観光産業のためのアジェンダ 21：環境保護について持続可能なツーリズム」を作成し、観光に関わる全ての組織が適切な開発の過程における観光の役割を認知し、持続可能なツーリズムの理念を実践に移すためのアクションプランの提示が必要と言及した。

持続可能な開発の下位概念として持続可能なツーリズムが普及するとともに、オルタナティブツーリズムの概念は持続可能なツーリズムの概念に吸収されていく。しかし、持続可能なツーリズムは、環境や社会への影響に敏感なニッチマーケットに訴求するツーリズムのみを対象とするものではなく、マスツーリズムを含めたすべてのツーリズムを対象とするものである。世界観光機関の定義によれば、持続可能なツーリズムは「未来世代の観光機会を維持・向上させつつ現在の観光者のニーズを満たすもの」であり、以下に留意することが必要とされている（Goeldner and Ritchie(2011)）。

- (1) 必要な環境保護プロセスを維持し、天然資源や生物多様性の保全に支援を行い、ツーリズム開発の主要構成要素である環境資源の最適利用を行なうこと。
- (2) ホストコミュニティの社会文化的真性を尊重し、そこで生まれ息づいている文化遺産や伝統的な価値観を守り、異文化間の理解や寛容性に貢献すること。
- (3) 安定的雇用と収入獲得の機会やホストコミュニティに対する社会的サービスを含め、社会経済的便益をすべてのステークホルダーに公平に分配・提供しながら、長期に持続可能な経済活動を行うこと。
- (4) 幅広い参加とコンセンサス形成を図るため、強い政治的リーダーシップのもとで全てのステークホルダーに参加を求めるとともに、必要な時に必要な予防的・修正的手段を継続的に取り入れ、その影響を常にモニタリングすること。
- (5) 持続可能性への関心を高め、問題意識をもって持続可能なツーリズムを実践することにより、旅が旅行者にとって意義のある経験であると確信させ、高い満足を与えること。

IV CSRに関する自主的イニシアティブの進展

アジェンダ 21 の第 30 章では、持続可能な開発のためにビジネスと産業界が果たすべき役割を述べ、「製品や製造過程に対する道義的で責任ある経営」、「環境監査やコンプライアンス評価」、「自己規制の強化」、「環境保護に向けた予防的アプローチ」等の必要性を強調

している。

これを端緒に、地球サミット以降 CSR に関する自主的イニシアティブが次々に生まれ出ていった。1993年には国際標準化機構（ISO）が環境マネジメントの標準規格策定を開始し、既に発行されていた品質管理規格 ISO9000 シリーズに倣って規格化作業を進め、1996年に ISO14000 シリーズとして発行を開始した。1997年には、サステナビリティレポートのフレームワーク開発を目的とする NGO、グローバルレポーターイニシアティブがオランダで発足した。

1999年には世界経済フォーラムにおいて、アナン国連事務総長がグローバルコンパクトを提唱した。このイニシアティブは「各企業が責任ある創造的なリーダーシップを発揮することによって、社会の良き一員として行動し、持続可能な成長を実現するための世界的な枠組み作りに参加する自発的な取り組み」^{vii}であり、企業に対し、人権、労働基準、環境、腐敗防止の4分野に関する10の原則（表1）を遵守し実践するように呼びかけたものである。

表1 国連グローバルコンパクトの10原則

分野	番号	内容
人権	原則1	その影響の及ぶ範囲内で国際的に宣言されている人権の擁護を支持し、尊重する。
	原則2	人権侵害に加担しない。
労働基準	原則3	組合結成の自由と団体交渉の権利を実効あるものにする。
	原則4	あらゆる形態の強制労働を排除する。
	原則5	児童労働を実効的に廃止する。
	原則6	雇用と職業に関する差別を撤廃する。
環境	原則7	環境問題の予防的アプローチを支持する。
	原則8	環境に関して一層の責任を担うためのイニシアティブをとる。
	原則9	環境にやさしい技術の開発と普及を促進する。
腐敗防止	原則10	強要と贈収賄を含むあらゆる形態の腐敗を防止するために取り組む。

出所：グローバルコンパクト・ジャパンネットワークのリーフレットより筆者作成

90年代に入ると急速にグローバル化が進み、企業活動の国際社会に与える影響が大きくなっていくが、国の集まりである国際連合が民間企業に対して出来ることは限られていた。グローバルコンパクトの提唱は、大量の自然破壊、児童労働、劣悪な労働条件、差別、戦争や紛争による社会経済の破壊といった広範で深刻な問題に対し、国連が企業や NGO などあらゆるステークホルダーと協働する必要性があるとの認識が背景になったものである（梅田（2004））。

また、2000年には OECD が多国籍企業行動指針の大幅改訂を行い、持続可能な開発に向けて国際的に認められた経済、社会、環境の基準や国連グローバルコンパクトの理念に基づいた国際的な CSR を強く求めた。

2002年のヨハネスブルグ・サミットでは、国際的な自主的なイニシアティブに法的拘束力を持たせるかどうか議論がなされた。結論は現状維持となり、強制せずあくまで企業の自発的な取り組みに委ねることになったが、その後も2010年にISOが社会的責任規格であるISO26000を発行するなど、CSRに関する自主的イニシアティブの検討が継続的に行われている。

V 内部統制報告制度における統制環境評価

一方、こうした国際機関による自主的イニシアティブの検討経過とは別に、主に企業会計の領域から企業不祥事の多発を受けて企業の内部統制に関わる検討が進められていた。

1992年に発表されたCOSO^{viii}報告書は、内部統制を「業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、関連法規の遵守」という3つの「目的の達成に関して合理的な保証を提供することを意図した、事業体の取締役会、経営者およびその他の人々によって遂行されるプロセス」と定義するとともに、「統制環境」、「リスクの評価」、「統制活動」、「情報と伝達」、「モニタリング（監視活動）」の5つを内部統制の構成要素として位置づけたが、この概念フレームワークが米国を始め各国における内部統制概念に関するデファクト・スタンダードとなった。

鳥羽（2005）は、COSOフレームワークの大きな特徴を、従来財務報告の適性性のみを目的とする活動としてとらえられていた内部統制概念を、会計統制以外に経営方針や業務ルールの遵守、経営戦略の効率的な達成、コンプライアンスなどの要素を加えて、企業活動全般にわたる「コーポレート・ガバナンス実現の手段」という役割を担うことを明確化した点にあるとしている。

COSO以前の内部統制は、経営者（依頼人）が業務執行に際し、従業員（代理人）をコントロールすることにより、その業務が経営目標に向けて有効かつ効率的に遂行するためのマネジメント・プロセスを構築することを主眼としていた。一方、コーポレート・ガバナンスは、投資家である株主（依頼人）が、株主価値の最大化を目的として企業経営のありかた（経営理念・経営方針）を定めるとともに、経営者（代理人）が機会主義的な行動で株主価値を毀損しないように内部牽制機能を設け、業務執行状況を監督・監査する仕組みを構築することを主眼としていた。

COSOのフレームワークは内部統制を、コーポレート・ガバナンスをも含めた概念に拡張するとともに、内部統制の整備・運用の評価範囲も会計業務にとどまらず企業活動全般

に拡大している（図1）。

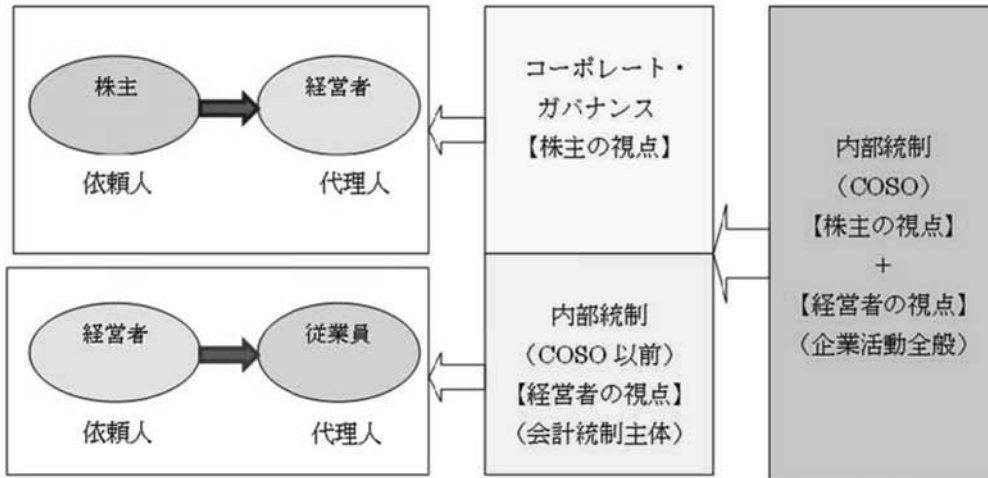


図1 コーポレート・ガバナンスと内部統制の関係

出所：鳥羽（2005），斎藤・蟹江（2009），企業会計審議会（2007）を参考に筆者作成

このことが最もよく表れているのが、内部統制の構成要素の1番目に「統制環境」を設けた点である。統制環境は組織の気風を決定し、組織内のすべての者の統制に対する意識に影響を与えるものとされ、企業風土や企業文化、経営者の経営哲学や倫理的価値観、組織の成員の行動様式といった要素が含まれる。これは、コーポレート・ガバナンスの理念そのものが内部統制の評価対象になったことを示している。即ち法律や社会通念、国際的に認められた普遍的価値に反する企業姿勢は、統制環境が不十分という意味合いにおいて内部統制の問題とみなされるようになったのである。

このCOSOフレームワークの登場により、地球環境問題を端緒としたCSRイニシアティブの論議と、会計不正問題を契機とした内部統制の論議が合流し、企業が社会的存在として、また企業市民として環境経営、社会貢献、人権尊重等に自主的に取り組むことが統制環境を改善するとともに、これらの取り組みを常にモニタリングし、問題点があれば改善することが企業の内部統制強化につながっていくとの考え方が生まれた。

ツーリズム産業においては、グローバルコンパクトや持続可能なツーリズムを実現するために、適切な経営理念や倫理規定、行動基準等を設けているか、社内制度がこれらの経営理念や倫理規定・行動基準等を遵守するように設計されているか、その企業活動によって観光地の自然環境破壊、生活環境の悪化、伝統文化の変容や過度な商品化、人権侵害等を発見した場合適切な是正措置を講じているか、といった点が統制環境に関して確認すべきポイントとなってきた。

CSR 活動がこのように内部統制評価の対象になってきた背景には、投資家の企業評価の視点の変化もある。SRI 投資、ESG 投資など、機関投資家が企業の業績や成長性に加え、環境、社会、企業統治の観点からも投資リスクを評価して投資決定を行う動きが広がっている（中村（2006））。企業が CSR 活動の情報開示・広報活動を通じてレピュテーションを高めることが株価対策や資金調達能力の向上、ひいては企業価値の向上に繋がる状況になってきている。

VI モニタリング活動としての内部監査

内部監査人協会（IIA）の定義によれば、内部監査は「組織体の運営に関し価値を付加し、また改善するために行われる、独立にして、客観的なアシュアランスおよびコンサルティング活動」となっている。企業の内部において、特定のライン部門から独立した立場の監査担当部門が、経営理念や基本方針が組織の末端まで浸透しているか、それらに基づき設定された手続や規程が遵守されているか、経営者が定めた経営戦略や事業計画を達成するために各業務が効率的に実施され有効に機能しているかどうか監視・評価を行い、経営活動の現場に根ざす問題を改善するための助言・提案を行う活動全般を指している。

COSO フレームワークでは、内部統制の基本的構成要素である「モニタリング（監視活動）」を、内部統制が有効に機能していることを継続的に評価するプロセスとして位置付けている。モニタリングには業務に組み込まれて行われる日常的モニタリングと業務から独立した視点から実施される独立的評価がある。日常的モニタリングは経営管理や業務改善等の通常の業務に組み込まれて行われる内部統制の有効性の監視活動をいい、独立的評価は、通常の業務から独立した視点で定期的又は随時に行われる内部統制の評価をいう。COSO フレームワークでは、内部監査を独立的評価の代表的手段として位置づけている(図2)。



図2 内部統制プロセスにおける内部監査の位置づけ

出所：鳥羽（2005），斎藤・蟹江（2009），企業会計審議会（2007）を参考に筆者作成

日本では三様監査という言葉があるように、監査には監査役監査，公認会計士監査，内部監査がある。前二者が法定監査であるのに対し内部監査は任意となっている（表2）。

表2 三様監査の比較

	監査役監査	公認会計士監査	内部監査
ミッション	取締役の業務執行の適法性	財務諸表の適正性・財務報告に関わる内部統制の有効性	経営理念・方針に照らし経営者が決定
任意性	会社法による要請	会社法・金融商品取引法による要請	任意（経営の負託）
監査主体	監査役	公認会計士（監査法人）	内部監査人
監査人の選任	株主総会で選任	株主総会で選任	経営者が選任
会計監査の視点	適法性 （会計監査人に委嘱）	企業会計原則への準拠性	社内経理規程等への準拠性など
業務監査の視点	適法性	財務報告に係る業務プロセスの評価	内部統制の妥当性・効率性・適法性等
報告先	株主	株主・投資家	経営者・被監査部門

出所：斎藤・蟹江（2009）を参考に筆者作成

CSR活動は法的強制力を持たない企業の自主的イニシアティブであることから、その浸透に伴って、企業の経営理念や経営方針に基づいて経営者が自ら実施を決定する内部監査の位置づけはますます重要になってきている。樋口ら（2010）は、企業が従う規範には、法律、条令など、裁判でその履行が強制される規範としての「ハードロー」と、企業の自主ルールなど、裁判所によりエンフォースされない規範としての「ソフトロー」があり、企業に社会的役割がより求められるようになるにしたがって、ソフトロー的アプローチが進展しつつあると述べている。その意味において、法定監査の対象外となるソフトローの遵守状況を含めて監査対象とする内部監査は、その役割がより一層重要になってきているといえるだろう。

また、内部監査は従来、経理や金銭取扱業務を中心とする会計監査が主体であったが、内部統制のモニタリング活動であり、CSR活動の重要なプロセスと位置付けられた結果、会社全般の業務に対する業務監査の比重が増えてきた。この結果、その監査範囲が業務の有効性・効率性、コンプライアンス、環境、顧客満足、品質、社会貢献、安全・健康、人権・従業員満足といった分野に拡大してきている。

VII ホテル産業における事例研究

本章ではツーリズム産業を代表する産業の1つとしてホテル産業を取り上げ、その内部監査の実態について文献ならびにヒアリング調査を行った。ヒアリング調査については、

(株)帝国ホテル、(株)阪急阪神ホテルズ、(株)プリンスホテル、(株) JAL ホテルズの内部監査業務担当者及び業務経験者を対象に、各社における内部監査の現状や課題についての概況を把握することを目的とした。

ホテル産業においても持続可能なツーリズムの実現や環境保護への取り組みを企業理念や行動指針に取り込む企業が増えている（オエンタルント[®]（2011）、国際ホテル（2010）、スーパーホテル（2011）、大和ハウス工業（2012）、帝国ホテル（2012）、東京急行電鉄（2010）、三菱地所（2011））。特に環境面については、収益性と正の相関性をもつこともあり、省エネルギー対策を中心に様々な取り組みが行われてきている。また、環境に与える影響を認識し定期的に評価・改善する手段として、ISO14000 シリーズの認証取得や ECOTEL, Green Globe, Green Key といったホテル向けの環境基準認証制度を取り入れ、内部環境監査を実施するホテルも増えている。

1. ホテルの事業形態と内部監査

ホテルの経営形態についてはホテルの土地・建物を保有又は賃貸しホテルの経営・運営に関わる直営方式と、運営は専門業者（ホテルオペレーター）に委託し、ホテル経営者（事業主）はホテルの資産管理と資金管理に専念する運営管理方式に大別される。

直営方式の場合はホテル事業主が内部監査部門を組織し内部監査を行うが、運営管理方式の場合は、ホテル事業主が監査を行う場合、ホテルオペレーターが監査を行う場合、双方が独自に監査を行う場合がある（図 3）。

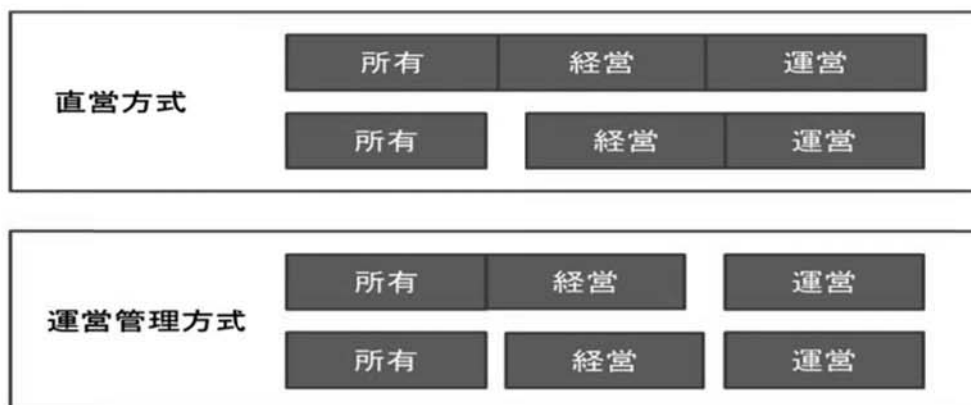


図 3 ホテル経営形態

出所：作古（2002）を参考に筆者作成

直営方式の事例としては、帝国ホテルを挙げることができる。同ホテルは「優れたサー

ビスと商品を提供することにより、国際社会の発展と人々の豊かでゆとりある生活と文化の向上に貢献する」(帝国ホテル(2012))という企業理念のもとにコーポレート・ガバナンス体制を構築しており、リスク管理委員会、環境委員会、内部統制部については経営意思が十分に反映されるよう社長直轄部門にしている。内部統制部では内部監査計画に基づき、財務報告の信頼性の確保、子会社を含めた業務の適法性、適正性、効率性等について定期的に監査を行い、取締役会や経営会議に報告を行っている。かつて同社の内部監査は金銭管理の面を中心とする会計監査が主体であったが、2008年4月の内部統制報告制度の導入を機に、従来あった内部監査組織と新たに設けられた内部統制プロジェクトチームが合流し業務監査の比重が以前より拡大している。

同じ直営方式でも、親会社が持株会社の場合は、連結企業グループの内部統制や連結財務諸表の作成等に関わる領域は親会社の内部監査部門が、ホテル経営に関わる領域はホテル子会社の内部監査部門が担当する事例が多い。(株)西武ホールディングスの子会社である(株)プリンスホテルは海外を含め約80軒のホテルを展開しているが、西武グループ全体の内部統制システムの有効性、効率性の検証・評価や業務執行の健全性を維持するためのモニタリングは西武ホールディングスの内部監査部門が行い、ホテル経営に関わる領域はプリンスホテルの内部監査部門が受け持っている。プリンスホテルの内部監査部門は2チームに分かれ、1年で一巡するように定期的に監査を実施し、ほぼ毎週経営トップにホテル監査の結果報告を行っている。業務の適正性・効率性を図る業務監査においては規程類の遵守状況を中心に監査を行っている。

ホテルオペレーターによる監査については(株)JALホテルズの事例を挙げることができる。JALホテルズでは、同社自身が経営主体となっている直営ホテルとホテル事業主より運営代理権を付与されている運営受託ホテルの併せて約40ホテルに対し、社長直轄の監査室が内部監査を行っている。内部監査の категорияは、財務報告の適正性と資産保全の観点から行う会計監査、ホテル関連法規の遵守状況を監査するコンプライアンス監査、業務の効率性や規程類の遵守状況を監査する業務監査に区分されている。また、同社では監査室が実施する内部監査のほかに、専門部署あるいは外部委託によって施設監査、サービス監査、環境監査、ITセキュリティ監査、食品衛生検査等を定期あるいは不定期に実施している。

また、近年はゴールドマンサックスやソラーレなどの海外ファンドがホテルオーナーとなってホテル運営をホテル運営会社に委託するケースも多く、ホテルオペレーターとは別

にホテルオーナーの立場から監査を行う場合も増えている。海外ファンドは一般的にコンプライアンスに対する関心が高く、資産・資金管理のほか、人的管理業務に対しても独自の監査を行っている。

2. 社内規程の遵守状況の監査

日本のホテル業界でグローバルコンパクトに署名している企業はまだないが、CSR活動を通じて、その理念を社内規程に反映している企業は多い。企業によって異なるが、例えばJALホテルズチェーンに属する各ホテルの規程等^{xi}を参考に整理してみると、グローバルコンパクトと社内規程については概ね表3のような関連が見られる。これらの社内規程の整備状況、運用状況を監査することにより、間接的にグローバルコンパクトの理念の具現化が図られることになる。企業が任意に定める社内規程やガイドラインはまさしくソフトローの領域であり、その遵守状況のチェックは内部監査が法定監査に優越する部分である。

表3 グローバルコンパクトと社内規程等の関連性

分野	原則	関連規程
人権	人権擁護の支持尊重	行動指針、調達規程（CSR調達基準）、採用規程等
	人権侵害への非加担	
労働基準	組合結成・団体交渉権の実効化	労働協約
	強制労働排除	行動指針、就業規則、賃金規程、採用規程、調達規程（CSR調達基準）等
	児童労働廃止	
	差別撤廃	
環境	予防的アプローチ	行動指針（環境ガイドライン）、環境管理規程、廃棄物管理規程、化学物質管理規程、省エネ管理規程、グリーン購入規程等
環境に対する責任のイニシアティブ		
環境にやさしい技術の開発と普及の促進		
腐敗防止	腐敗防止	行動指針、不正利益供与禁止規程、調達規程（契約先審査基準）等

出所：（株）JALホテルズの内部監査担当者に対するヒアリング調査に基づき作成

3. 環境法規の遵守状況の監査（環境監査）

環境監査は、環境に関わる経営管理上のコントロールの促進と、環境法規や社内環境関連規程の遵守徹底を主たる目的として実施される（Goodall(1995)）。ホテルは大規模な建築設備を使用し、食料品や水・エネルギーなどの大量消費を伴う事業であるため、関連する環境法規も専門的かつ多岐にわたる（表4）。

ホテル事業者はこれらの環境法規に定める許可、届出、報告を年間管理計画や実施記録表等を策定して漏れることなく適切に履行するとともに、新たな環境法規の制定や改正を

フォローアップしておく必要があるが、なかなか専門家も少なく対応が難しいのが実態である。このため、大手ホテルチェーンではチェーン本部に専門家チームを組成して、傘下のホテルに対し情報提供、教育、啓蒙、助言、指示等^{xii}を行うとともに、環境監査を通じて環境リスクの把握や、法令や企業が独自に設定した環境目標の達成状況等の確認、不備の是正等を行っている。

表4 ホテル事業に関わる主な環境法規

名称	概要
環境基本法	環境保全についての基本理念を定める。廃棄物の適正処理や環境への負荷の軽減等、事業者の責務を明らかにしている。
循環型社会形成推進基本法	循環型社会の形成についての基本原則を定める。廃棄物抑制や資源の循環的利用、再生品の使用等、事業者の責務を明らかにしている。
資源の有効な利用の促進に関する法律	10業種、69品目を指定し、事業者や消費者に対し3R（リデュース、リユース、リサイクル）の取り組みを求めている。
廃棄物の処理及び清掃に関する法律	廃棄物の排出事業者に廃棄物の適正処理を求めている。産業廃棄物については管理票（マニフェスト）により最終処分まで確認するよう義務付けている。
特定製品に係るフロン類の回収及び破壊の実施の確保等に関する法律	業務用のエアコン及び冷蔵・冷凍機器等第1種特定製品の排出事業者に、第1種フロン類回収業者への引渡し、回収・運搬・破壊費用の負担、行程管理制度の遵守等を義務付けている。
ポリ塩化ビフェニル廃棄物の適正な処理の推進に関する特別措置法	高圧コンデンサや蛍光灯用安定器等PCB廃棄物の保管事業者に、適正保管及び早期処理を義務付ける。保管場所の仕様や掲示板の設置、特管管理責任者の選任、保管及び処分状況等届出書の提出、処理期限等を定めている。
食品循環資源の再生利用等の促進に関する法律	食品廃棄物の発生抑制や減量化、ホテル等の食品関連事業者による食品循環資源の再生利用等を促進する法律。
エネルギー使用の合理化に関する法律	ホテル等の特定事業者（フランチャイズチェーンは全体で1つの事業者とみなす。）にエネルギー管理員の選任・届出や定期報告等を義務付けている。
地球温暖化対策の推進に関する法律	省エネルギー法の第1種、第2種エネルギー管理指定工場の設置者に温室効果ガスの算定及び報告を求め、排出抑制を図る。
建築物における衛生的環境の確保に関する法律	床面積3,000㎡以上のホテル・旅館等の特定建築物の所有者に、建築物環境衛生管理基準に則した維持管理、管理技術者の選任等を義務付けている。
騒音規制法	特定施設や特定建設作業に適用指定区域の騒音規制基準の遵守を求める。
国等による環境物品等の調達の推進等に関する法律	事業者及び国民にできる限り環境物品等の調達（グリーン購入）を推進するよう求めている。
水質汚濁防止法	旅館業の厨房、洗濯、入浴施設などに、特定施設の設置・変更届出の事前提出や、排出基準の遵守や汚染状況の測定・記録・保存等を求める。
下水道法	水質汚濁防止法の特定施設の設置事業場などに、特定施設の設置・変更届の提出や除害施設の設置、水質の測定・記録、水質基準の遵守などを求める。
土壌汚染対策法	水質汚濁防止法の特定施設を設置していた土地の所有者、管理者、占有者に、廃止された特定施設の敷地であった土地の調査や汚染の除去等を求める。
大気汚染防止法	ばい煙・粉塵発生施設等を設置する事業場に、設置・変更届、大気中濃度の測定・記録、排出基準の遵守、アスベストの除去工事等を義務付ける。
容器包装に係る分別収集および再商品化の促進等に関する法律	売店施設等、特定容器や特定包装を利用して中身を販売する事業者等に、容器包装廃棄物の排出規制や分別排出、日本容器包装リサイクル協会への再商品化の委託等を求める。
消防法	指定数量以上の危険物の貯蔵または取扱う施設・設備を設置する事業者に設置・変更届の提出、防火管理者・危険物取扱者の選任等を求める。

出所：JALグループ環境監査担当者に対するヒアリング調査に基づき作成

4. 省エネ対策の実施状況の監査（業務監査・施設監査）

ホテル事業者は水、電気、ガス、地域冷暖房の使用量及びコストの定量的把握や省エネ対策の実施状況を確認することにより、天然資源の保護、地球温暖化の抑制、経営の効率化を図ることが可能となる。例えば、JALホテルズでは施設監査の一環として、チェーン内全ホテルのエネルギーと水の使用状況を確認し、ホテル毎に重点的に取り組むべき省エネ対策^{xiii}を提案することで、エネルギー・水使用量を効果的に削減している（図4）。

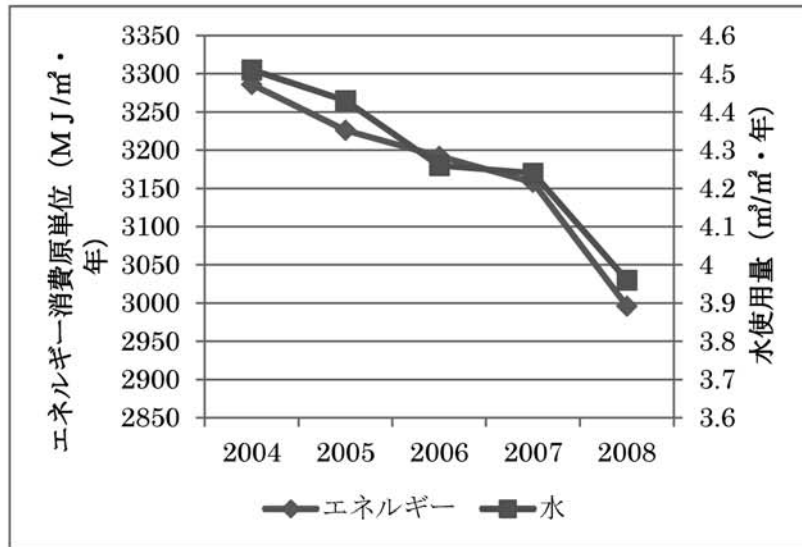


図4 エネルギー・水消費量の推移

出所：（株）JALホテルズの施設監査担当者に対するヒアリング調査に基づき作成

5. コンプライアンス監査の実施

ホテルに関連する法規は、1) 営業許可（旅館業法、食品衛生法など）、2) 営業活動（独占禁止法、下請法など）、3) 施設（建築基準法、消防法など）、4) 環境、5) 労務（労働基準法など）、6) 情報資産（個人情報保護法など）、7) 組織運営・会計（会社法、金融商品取引法、税法など）、8) その他に分類することができる。

このうち、グローバルコンパクト原則の人権や労働基準にも関連する労務関係の法規は、ホテルが労働集約型産業であること、シフト勤務（変形労働時間制）により24時間休みなく稼働していることから、コンプライアンス監査における重要度が高い分野の1つになっている。具体的には、労基署による是正勧告の有無、就業規則や三六協定の内容や届出状況、シフト表や公休消化の状況、育児休業や介護休業の実態、労働組合との団体交渉議

事録の内容、健康診断や安全衛生委員会の運営状況、外国人雇用の場合の届出書の有無、高齢者、障害者を含む採用・募集状況、派遣先管理台帳の有無、公益通報ホットラインの整備や運用状況等の確認を行い、不備があれば是正指示を行っている（表 5、文末参考資料）。

表 5 ホテル会社内における労働法規に係る内部監査項目

名称	内部監査チェック項目の事例
労働基準法	労基署による立入検査の状況、是正勧告の有無、就業規則等の届出、就業規則記載事項の確認、各種協定の締結・届出状況、公休消化状況、深夜労働、休日労働の賃金設定、宿直制度に関する労基署の許可の有無等
労働契約法	懲戒・解雇の手続きの適切性等
労働組合法	労働協約の締結状況、不当労働行為の有無等
労働関係調整法	労働争議の有無、調停・仲裁の状況等
労働安全衛生法	健康診断の実施状況、統括安全衛生管理者、産業医等の選任・報告、安全衛生委員会の開催状況等
高齢者雇用安定法	定年の段階的引き上げ、継続雇用制度の導入、雇用確保措置の有無等
育児介護休業法	育児休業、介護休業に係る規程や受入体制の整備状況等
男女雇用機会均等法	募集、採用内容の適切性、性別を理由とした差別的取扱いの有無、セクハラ防止規程や相談窓口の整備状況等
パートタイム労働法	雇用条件に係る文書の交付状況、差別的取扱いの有無、正社員登用制度の導入状況等
労働者派遣法	派遣先管理台帳の作成、派遣法 26 号（政令）に該当する業務であることの確認等
雇用対策法	募集時の年齢制限の有無、外国人雇用時の届出等
労働者災害補償保険法	労災の有無、労災保険の付保対象・給付状況の確認（パートを含む）等
健康保険法、雇用保険法、介護保険法、厚生年金保険法	雇用保険、社会保険（健康保険、厚生年金保険、介護保険）の付保対象の確認（パートを含む）等

出所：（株）JAL ホテルズの内部監査担当者に対するヒアリング調査に基づき作成

6. 今後の課題

以上、ホテル産業を事例に内部監査の現状を調査し、持続可能なツーリズムを企業理念に掲げる企業においては、内部監査がその理念の具現化に一定の役割を果たしうることを確認してきたが、その一方で以下の課題も明らかとなった。

イ. 業界団体全体での取組み

CSR が大企業を中心とする個別企業内の抽象的な企業理念や行動規範に留まっており業界団体全体の統一した企業行動基準や規範が作成されていない。また、日本のホテル企業でグローバルコンパクトに署名している企業もまだないのが現状である。今後、CSR 活動を中小企業も含めた産業全体の取組みとして拡大していく必要がある。

ロ. 内部監査の未実施

生産性に直接寄与しない内部監査部門を設置する経済的余裕がないことや、内部監査を実施できる専門人材がないことを理由に内部監査を実施していないホテルもみられる。

ハ. 独立性の疑義

内部監査部門が設けられず、経理スタッフ等が実施する事例がある。ライン部門のスタッフが監査を実施する場合、ライン部門間の利害相反等により監査の独立性に疑義が生じる。

ニ. 会計監査への偏重

監査内容は企業により様々であるが、まだまだ会計監査を主体にしている企業が多い。CSR 活動強化のためには監査領域を拡大し、より業務監査に軸足を移していく必要がある。

ホ. 内部監査人材の育成

内部監査部門の人的リソースが経理・財務部門の場合が多く監査領域の拡大に十分な対応ができていない。人的リソースを社内各部門から集めたり、公認内部監査人^{xiv}等監査の専門知識・ノウハウを持つ有資格者を増やす必要がある。

ヘ. 内部監査の標準化

内部監査の品質が内部監査人の経験・知識・監査スキルに左右される。内部監査を組織標準化し属人的に品質が左右されないものとするためには内部監査のマニュアル化が不可欠である。

VIII まとめ

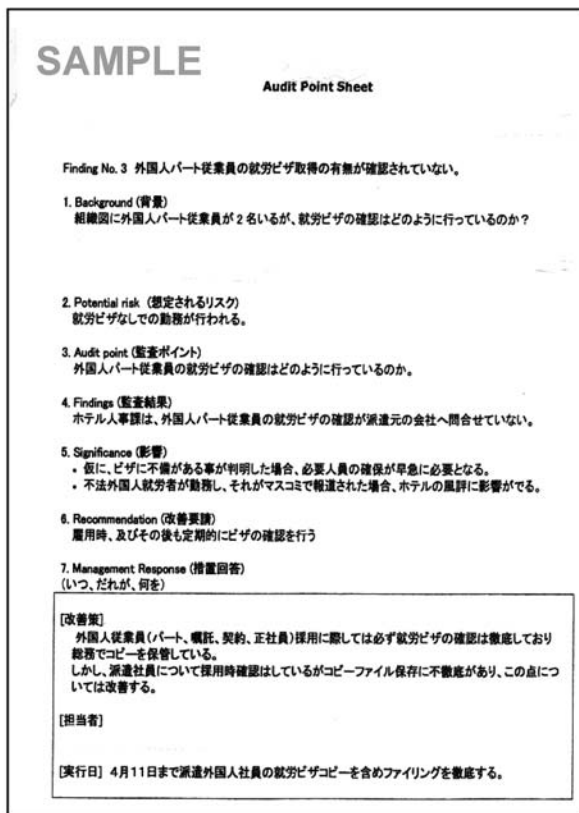
世界最大の成長産業の1つであるツーリズム産業が、企業の自主的イニシアティブとして持続可能なツーリズムに寄与することを企業理念や行動指針に定め、企業市民としてCSR 活動に取り組む意義は極めて大きい。CSR 活動を有意義なものにするためには、企業活動全般にわたる内部統制の強化が不可欠であり、そのプロセスの一環として独立的評価機能を担う内部監査の重要性はますます高まっている。ホテル産業においては内部監査を実施することにより、企業理念や行動規範から逸脱した企業活動の抑制、法令遵守、環境負荷の軽減、基本的人権の尊重や労働基準の遵守などに努め、一定の効果を挙げている。しかし、その一方で、CSR 活動が大企業を中心とする個別企業内の活動に留まり産業全体

に広がっていないなど、現状には多くの課題もあり、持続可能なツーリズムの実現のためには、こうした課題を解決し内部監査の有効性をさらに高めていく必要があるだろう。

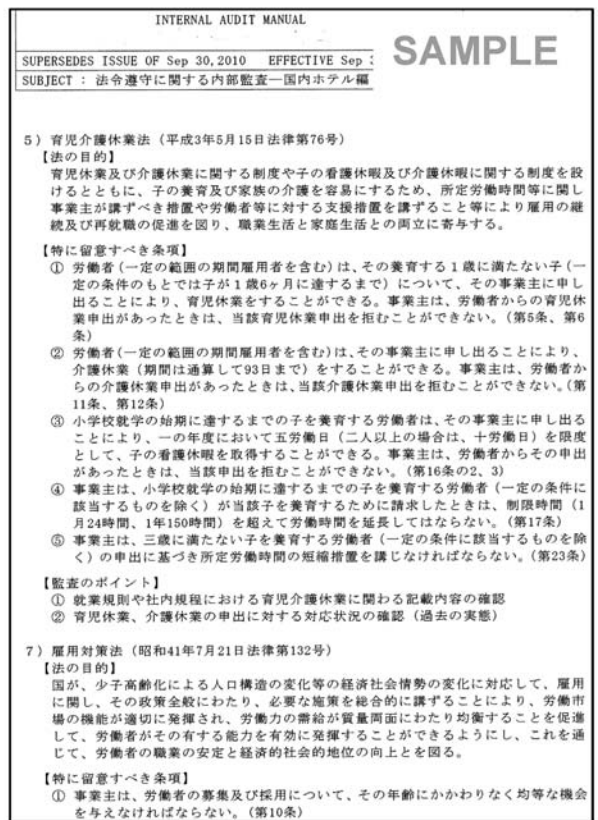
謝辞

本研究は、(株)帝国ホテル、(株)阪急阪神ホテルズ、(株)プリンスホテル、(株)JALホテルズの皆様のご協力なしには実施することができませんでした。関係者の皆様には厚く御礼申し上げます。

参考資料



内部監査シート (サンプル)



内部監査マニュアル (サンプル)

- i 観光サテライト勘定 (TSA) に基づく統計数値である。
- ii 私的限界費用と社会的限界費用の差額を、企業の経済活動に税として課すもの。
- iii 委員長であったグロ・ハーレム・ブルントラントの名をとってブルントラント委員会とも称する。
- iv 「社会的・経済的側面」、「開発資源の保護と管理」、「主たるグループの役割の強化」、「実施手段」の4セクションから構成され、行動計画を実現するための人的、物的、財政的資源のあり方についても規定している。
- v 経済と環境の両立を目指す概念としてこの会議で国連が新たに提唱した用語であるが、それがどのような経済であるかは定義されず、その実現方法は各国に委ねるとされた。
- vi アジェンダ 21 では、ツーリズム産業は自然環境や文化遺産などを保存・活用する産業であり、地球環境の改善に貢献しうる産業であるとしている。
- vii グローバル・コンパクト・ジャパン・ネットワークのホームページより引用。<http://www.ungc.jn.org> (閲覧日

- 2013年2月15日)
- viii COSOはトレッドウェイ委員会支援組織委員会(Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission)の略称。
- ix 内部統制監査の監査主体が公認会計士(監査法人)であり、内部統制報告書で表明された内部統制システム全体(内部監査等のモニタリング機能を含む)に対する経営者による評価の妥当性を検討するのに対し、内部監査の主体は内部監査人(社員)であり、内部統制システム内のモニタリング機能の一部を担っている。
- x 各企業のホームページ、有価証券報告書、CSR報告書、環境報告書などを参考にした。
- xi ホテル日航東京、ホテル日航大阪、銀座日航ホテルを始めとする国内チェーンホテルの規程の整備状況をヒアリングし、整理を行った。
- xii JALホテルズの事例では、健康増進法施行に伴う分煙化ガイドラインの配布、改正省エネ法施行に伴う中長期改修計画の作成指示、リノベーションマニュアル改訂版の送付など、環境法規の施行や改正に応じて必要な情報提供や指示をチェーン本部から各ホテルに対して実施している。
- xiii 省エネ電球への更新、搬送動力機器へのインバーター導入、空調運転時間の見直し、空調温度設定の変更、熱源機器の更新、空調外気取入量の削減、日射遮蔽対策による空調負荷削減、ボイラー空気比の改善、冷温水出口温度の変更、契約電力の見直し、ビルエネルギー管理システム導入、従業員への省エネ教育の実施などの省エネ対策は費用対効果が大きいとされる。
- xiv 公認内部監査人(Certified Internal Auditor)はThe Institute of Internal Auditors(IIA。内部監査人協会)が認定する内部監査人の国際資格。2011年現在CIA資格取得者は累計93,000名(日本は6010名)

引用文献

- 梅田徹(2004)「国連グローバル・コンパクトの意義および課題」, 創価経営論集 pp.39-53.
- 株式会社オリエンタルランド経営戦略部CSR推進グループ(2011)『OLCグループCSRレポート2011』.
- 株式会社スーパーホテル(2011)『ロハスレポート2011』.
- 企業会計審議会(2007)『財務報告に係る内部統制の評価及び監査の規準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について(意見書)』pp.1-123.
- 九里徳泰, 小林裕和(2000)「文明システムにおける「観光」現象の新しいパラダイム—観光産業の新しいマーケティング・システム構築への考察」, 中央大学政策文化総合研究所年報(4) pp.185-196.
- 国際ホテル株式会社業務支援室ISO事務局(2010)『2009年度環境活動レポート』.
- 小坂勝昭(2007)「持続可能な「ツーリズム社会」の到来とその行方—観光社会学の今後の課題と方法—」, 文教大学国際学部紀要第17巻2号 pp.57-67.
- 斎藤正章, 蟹江章(2009)『組織運営と内部監査』, 財団法人放送大学教育振興会 pp.9-66.
- 作古貞義(2002)『ホテル事業論(事業化計画・固定資産投資戦略論)』柴田書店 pp.99-104.
- 大和ハウス工業株式会社CSR推進部編集部(2012)「大和ハウスグループCSRレポート2012」.
- 田原榮一(1997)「もう1つの観光: 持続可能な観光開発と環境コミュニティ」, 九州産業大学商経論叢 37(4) pp.175-201.
- 田原榮一(2000)「持続可能な観光開発とコミュニティ」, 九州産業大学商経論叢 41(3) pp.29-58.
- 帝国ホテル総務部(2012)『CSRレポート2012』.
- 東京急行電鉄株式会社社長室総務部(2010)『東急グループCSR活動報告 東京急行電鉄 企業の社会的責任報告書(CSRレポート)2010』.
- 鳥羽至英(2005)『内部統制の理論と実務 執行・監督・監査の視点から』, 国元書房 pp.49-91.
- 中村久人(2006)「社会的責任投資(SRI)に関する一考察—SRIの意義と国内外での新動向を中心として」, 経営論集第68号 pp.67-78.
- 樋口一清, 三木健, 白井信雄(2010)『サステイナブル企業論』, 中央経済社 pp.5-43.
- 三菱地所株式会社CSR推進部(2011)『三菱地所グループCSR報告書2011』.
- 宮本佳範(2009)「“持続可能な観光”の要件に関する考察—その概念形成における二つの流れを踏まえて—」, 東邦学誌第38巻第2号 pp.11-22.
- 宮本佳範(2011)「観光対象として“持続すべき文化”に関する考察—持続可能なエスニック・ツーリズムへの視点」, 東邦学誌第40巻第1号 pp.19-33.
- Brain Goodall(1995), “Environmental Auditing: a tool for assessing the environmental performance of tourism firms”, The Geographical Journal, Vol.161, No.1, pp.29-37.
- Charles R.Goeldner, J.R.Brent Ritchie(2011) *Tourism Principles, Practices, Philosophies 12th Edition*, John Wiley & Sons, Inc. pp.1-27.
- Meyer, C and Kirby, Julia(2010) “Leadership in the Age of Transparency” *Diamond Harvard Business Review*, April, pp.10-25 ハーバードビジネスレビュー編集部(2011)『「外部性」を内部化する時代—21世紀の経営に求められること—』, ダイヤモンド社 pp.10-25.

-
- World Commission on Environment and Development(1987) *Our Common Future*, University Press 大来
佐武郎監修, 環境庁国際環境問題研究会訳 (1987)『地球の未来を守るために』, 福武書店 pp.28-29.
World Travel & Tourism Council, World Tourism Organization, Earth Council (1996) *Agenda 21 for
the Travel and Tourism Industry: Towards Environmentally Sustainable Development*, World Tourism
Organization Publications pp.31-53.
World Travel & Tourism Council (2012) *Travel & Tourism ECONOMIC IMPACT2012*, <http://www.wttc.org>
(閲覧日 2013年2月15日) pp.1-4.

Significance of the Internal Audit in the Tourism Industry

- Toward the Realization of Sustainable Tourism-

Norio Hirano

Abstract

The tourism industry is one of the world's largest growing industries, and its influence on an economy, society and the environment is ever expanding. After the Earth Summit, tourism firms are required to realize sustainable development and to achieve corporate social responsibility through voluntary initiatives. In particular, managers are required to recognize the role of tourism in appropriate development processes, and to clarify sustainable tourism in terms of corporate policy and codes of conduct. Since the COSO framework, which has become the de facto standard for internal control concept, prescribed internal audits as one the components in internal control systems, the scope of audits has spread to the control environment, including the corporate culture, managerial ethics, the behavioral patterns of organization members. The role of internal audits becomes more important as a monitor to confirm whether the idea of sustainable tourism is appropriately reflected in corporate policy, whether it is documented in internal rules and policies, and whether it is actually implemented based on enunciated rules and policies. This paper adopts an example of an internal audit in the hotel industry, and clarifies the actual state that the internal audit promotes; namely, sustainable tourism in such aspects as environmental conservation, natural resource conservation and appropriate labor standards.

Keywords: sustainable tourism, corporate social responsibility, internal audit