

みなし小売電気事業者が作成する部門別収支計算書に係る監査上の 取扱い

平成27年 3月31日
改正 平成29年 3月28日
日本公認会計士協会

項番号

本実務指針の適用範囲	
1．適用範囲	1
2．背景	4
監査上の留意点	
1．監査契約の締結における考慮事項	
(1) 財務報告の枠組み及び受入可能性	8
(2) 監査の対象	11
(3) 完全な一組の財務諸表に対する監査との関係	13
2．監査の計画と実施における考慮事項	
(1) 重要性	14
(2) 後発事象	16
(3) 経営者確認書	18
3．意見の形成と監査報告における考慮事項	
(1) 強調事項とその他の事項	19
適用	21

付録

- 付録1 経営者確認書の文例
- 付録2 監査報告書の文例
- 付録3 部門別収支計算書における注記例

《 本実務指針の適用範囲》

《 1 . 適用範囲》

- 1 . 本実務指針は、みなし小売電気事業者が作成する一般需要部門（自由化部門）と特定需要部門（規制部門）を区分した部門別収支計算書に対する監査において、関連する監査基準委員会報告書の要求事項を適切に適用するために留意する事項を適用指針として取りまとめたものである。
- 2 . 本実務指針の適用に際し、関連する監査基準委員会報告書は主に以下のとおりである。
 - ・ 監査基準委員会報告書560「後発事象」(以下「監基報560」という。)
 - ・ 監査基準委員会報告書580「経営者確認書」(以下「監基報580」という。)
 - ・ 監査基準委員会報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」
 - ・ 監査基準委員会報告書800「特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査」(以下「監基報800」という。)
 - ・ 監査基準委員会報告書805「個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査」(以下「監基報805」という。)なお、適用に際しては、本実務指針に記載されている監査基準委員会報告書のみでなく、個々の監査業務に関連する全ての監査基準委員会報告書と併せて理解することが求められる（監査基準委員会報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」第21項）。
- 3 . 本実務指針は、部門別収支計算書に対する監査において、前項の監査基準委員会報告書等の要求事項を遵守するに当たり、当該要求事項及び適用指針と併せて適用するための指針を示すものであり、新たな要求事項は設けていない。

《 2 . 背景》

- 4 . 平成 12 年 3 月 21 日に施行された電気事業法の改正により、特定規模需要への小売供給が自由化され、旧一般電気事業者が自由化部門と規制部門の双方に電力供給を行うこととなった。このため、自由化部門の赤字が規制部門の需要家に悪影響を及ぼすことを防止する趣旨から、旧一般電気事業者に特定規模需要部門と一般需要部門を区分した部門別収支計算書の作成を義務付けるとともに、第三者である公認会計士又は監査法人（以下「公認会計士等」という。）に確認のための調査を行わせることとなった。その後、小売自由化範囲が拡大され、自由化部門と規制部門の内部補填に係る監視が一層重要となることを踏まえ、平成 17 年 4 月に施行された改正電気事業法により、これが法律上の義務として規定された。

すなわち、電気事業法第 34 条の 2（平成 26 年 6 月 18 日に改正される前の電気事業法である。以下「旧法」という。）の委任省令として平成 18 年 1 月 31 日に「一般電気事業部門別収支計算規則」（平成 18 年 経済産業省令第 3 号）（以下「旧部門

別収支計算規則」という。)が施行された。旧一般電気事業者(沖縄電力株式会社を除く。)は、平成 18 年 3 月 31 日以後終了する事業年度に係る業務区分ごとの収支の整理について旧部門別収支計算規則に定める別表第 1 の基準に基づき、様式第 1 により部門別収支計算書を作成しなければならない(旧部門別収支計算規則第 2 条第 1 項)こととなった。

また、旧一般電気事業者(沖縄電力株式会社を除く。)は、部門別収支計算書が適正に作成されていることについて公認会計士等による証明書を得た上で、毎事業年度終了後 4 か月以内に経済産業大臣にこれを提出しなければならない(旧部門別収支計算規則第 3 条、第 4 条)。そして、経済産業大臣は、提出された部門別収支計算書において、特定規模需要部門に当期純損失が生じたときは、その事業者名及びその当期純損失額を公表しなければならない(旧部門別収支計算規則第 5 条)。

沖縄電力株式会社については、部門別収支計算規則第 6 条の規定に基づき様式第 2 により部門別収支計算書を作成し、公認会計士等による証明書を得た上で経済産業大臣に提出することとされ、部門別収支計算書における特定規模需要部門に当期純損失が生じたときは、他の旧一般電気事業者と同様の取扱いとなる。

なお、部門別収支計算書は、財務諸表と密接な関連を有するが、電気事業会計規則とは別建てとなっている。これは、部門別収支に関する開示が、旧法第 34 条の 2 (一般電気事業者の業務区分に応じた会計の整理等)に基づいて、規制部門の需要家への悪影響の防止を目的としているのに対して、電気事業会計規則に基づく開示が、旧法第 34 条(会計の整理等)によって、「需要家のための情報」と「資本市場のための情報」の提供を目的としているためである。

電力の小売全面自由化を定める改正電気事業法が、平成 28 年 4 月 1 日に施行されたことにより旧部門別収支計算規則が廃止され「みなし小売電気事業者部門別収支計算規則(平成 28 年 3 月 29 日 経済産業省令第 45 号)」(以下「部門別収支計算規則」という。)が施行された。部門別収支計算書は、部門別収支計算規則第 2 条の規定により旧法第 34 条の 2 第 1 項の規定により業務ごとに区分して会計を整理する場合に作成する。沖縄電力株式会社については、部門別収支計算規則第 6 条の規定により旧法第 34 条の 2 第 1 項の規定により業務ごとに区分して会計を整理する場合に作成する。

- 5 . 部門別収支計算書に係る公認会計士等による証明書を発行する業務は、平成 12 年 11 月 30 日に日本公認会計士協会(以下「当協会」という。)から公表された、業種別委員会報告第 22 号「一般電気事業者が作成する部門別収支計算書に関する公認会計士等による証明書発行業務に係る実務指針」に準拠し、合理的保証業務として実施されていた。
- 6 . 企業会計審議会は、平成 26 年 2 月 18 日付けで「監査基準の改訂に関する意見書」を公表し、特別目的の財務諸表の監査、及び財務諸表を構成する個別の財務表又は財

務諸表項目等に対する監査、並びに準拠性に関する意見の監査基準における位置付けを明確化した。これを受け、当協会は、平成 26 年 4 月 4 日に、監基報 800、監基報 805 及び関連する他の監査基準委員会報告書の改正を公表している。

これらの改正に伴い、従来、合理的保証業務として実施されていた公認会計士等による証明書を発行する業務については監査として位置付けられることになった。当該監査において留意する事項を実務指針として、平成 27 年 3 月 31 日に公表した。

その後、電力の小売全面自由化を定める改正電気事業法が、平成 28 年 4 月 1 日に施行されたことを受けて所要の改正を行っている。

7. 本実務指針は、完全な一組の財務諸表に対する監査を担当する監査人と同一の監査人が部門別収支計算書に対する監査を実施することを前提としている。

《 監査上の留意点》

《 1 . 監査契約の締結における考慮事項》

《 (1) 財務報告の枠組み及び受入可能性》

《 特別目的の財務報告の枠組み》

- 8 . みなし小売電気事業者が作成する部門別収支計算書に適用される財務報告に関する規則は、想定利用者である規制当局による規制部門の需要家への悪影響の防止目的の要請に対応するために設定されたものであり、監基報 800 が適用される特別目的の財務報告の枠組みとなる。

《 準拠性の枠組み》

- 9 . みなし小売電気事業者が作成する部門別収支計算書に適用される財務報告に関する規則は、個別の財務表の適正表示を達成するための追加開示の必要性の検討が行われることが求められていないことから、みなし小売電気事業者が作成する部門別収支計算書に適用される財務報告の枠組みは準拠性の枠組みとなる。

《 財務報告の枠組みの受入可能性》

- 10 . 監査人は、財務諸表の作成において適用される財務報告の枠組みが受入可能なものであるかどうかを判断することが求められている（監査基準委員会報告書 210「監査業務の契約条件の合意」第 4 項(1)）。

みなし小売電気事業者が作成する部門別収支計算書に適用される財務報告に関する規則は、規制当局が、監督上必要な事項を満たすように財務報告の規則として設定したものであり、このような法令により規定される財務報告の枠組みは、反証がない限り、特定種類の企業が作成する特別目的の財務諸表のための財務報告の枠組みとして受入可能なものであると推定される（監基報 800 A6 項）。

《(2) 監査の対象》

11. 本実務指針における監査の対象は、特定需要部門、一般需要部門及び一般需要・特定需要外部部門における損益の状況を示した部門別収支計算書である。
12. 部門別収支計算書は、完全な一組の財務諸表を構成する計算書ではなく、一般需要部門、特定需要部門及び一般需要・特定需要外部部門における損益の状況という企業活動の特定の側面を対象とした計算書であることから、監基報 805 が適用される個別の財務表に該当することになる。

《(3) 完全な一組の財務諸表に対する監査との関係》

13. 部門別収支計算書は、みなし小売電気事業者が作成する完全な一組の財務諸表の基礎となる会計帳簿及びその他の情報に基づき部門別収支計算規則に従い作成される。金融商品取引法又は会社法の規定により完全な一組の財務諸表又は計算書類及びその付属明細書が監査対象となっている場合、監査を担当する監査人によって部門別収支計算書に係る監査を行うことにより、当該監査におけるリスク評価手続及びリスク対応手続等の実施結果等の一部を利用することができると考えられる。すなわち、本実務指針による監査を効果的かつ効率的に実施するため、完全な一組の財務諸表に対する監査と一体として実施することになる。ただし、部門別収支計算書は会社の完全な一組の財務諸表とはその作成目的が異なること及び部門別収支計算規則第 2 条第 1 項に定める事業者に係る部門別収支配分基準又は第 2 条第 2 項及び第 3 項の規定により経済産業大臣に届け出た基準を継続して適用することになることから、これらの点を十分留意した上で監査の過程における監査証拠等を利用することとする。また、本実務指針による監査を実施するに当たり、完全な一組の財務諸表に対する監査とは異なるリスクが存在することに留意する。

《2. 監査の計画と実施における考慮事項》

《(1) 重要性》

14. 監査人は、みなし小売電気事業者が作成する部門別収支計算書の監査において、監査基準委員会報告書の要求事項の適用に際して特別な考慮が必要なことがある。例えば、監査基準委員会報告書 320「監査の計画及び実施における重要性」第 2 項では、一般的に、ある事項に関する重要性の判断は、財務諸表の一般的な利用者が有する財務情報に対する共通のニーズを勘案して行われるとされている。しかし、特別目的の財務諸表の監査の場合、このような判断は、想定利用者の財務情報に対するニーズを勘案して行われることになる（監基報 800 A10 項）。したがって、みなし小売電気事業者が作成する部門別収支計算書に対して決定される重要性の基準値は想定利用者である規制当局の監督上の要請等のニーズを勘案して行われることになる。

15. 個別の財務表又は財務諸表項目等に対して決定される重要性の基準値は、完全な一組の財務諸表に対して決定される重要性の基準値より小さいことがある（監基報 805 A14 項）。

ただし、みなし小売電気事業者が作成する部門別収支計算書については、通常、想定利用者である規制当局により財務諸表と併せて利用されることが想定され、そのような場合には、部門別収支計算書に対して決定される重要性の基準値は、財務諸表の重要性の基準値と同じ水準で決定されることが考えられる。

《(2) 後発事象》

16. 後発事象とは、期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生した事象をいう。本実務指針による監査においても、後発事象については、監基報 560 及び監査・保証実務委員会報告第 76 号「後発事象に関する監査上の取扱い」に基づいて検討する。

17. 修正後発事象のうち金融商品取引法又は会社法の規定に基づき監査人が監査報告書を提出した後、部門別収支計算書に対する監査報告書提出日までに発生した重要な事象については、開示後発事象と同様に部門別収支計算書で開示され、部門別収支計算書に対する監査報告書における強調事項とするものの必要性を判断するものとする。

《(3) 経営者確認書》

18. 付録 1 に記載された経営者確認書の記載例は、監基報 580 における記載例を基に、本実務指針の対象とする部門別収支計算書に対する監査業務を前提として作成している。なお、文例は、状況に応じて適宜修正して使用する。

《3. 意見の形成と監査報告における考慮事項》

《(1) 強調事項とその他の事項》

19. 部門別収支計算書は特別目的の財務表であり、監査報告書には、監査報告書の利用者の注意を喚起するため、強調事項区分を設け、部門別収支計算書は特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成されており、したがって、他の目的には適合しないことがある旨を記載しなければならない。監査人は、適切な見出しを付した区分を設けて当該事項を記載しなければならない（監基報 800 第 13 項、付録 2 参照）。

20. 監査人は、企業の完全な一組の財務諸表に対する強調事項又はその他の事項が、監査した部門別収支計算書と関連しない場合であっても、監査した部門別収支計算書に関する監査報告書についての利用者の理解に関連すると判断し、部門別収支計算書に対する監査報告書にその他の事項区分を設け、それらの事項を記載することが適切であると考えることがある（監基報 805 A17 項、付録 2 参照）。

《 適用》

21. 本実務指針は、平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る部門別収支計算書の監査から適用する。ただし、公表日（平成 27 年 3 月 31 日）以後に発行する監査報告書から適用することを妨げない。
22. 本実務指針の公表日（平成 27 年 3 月 31 日）をもって、業種別委員会報告第 22 号「一般電気事業者が作成する部門別収支計算書に関する公認会計士等による証明書発行業務に係る実務指針」は廃止する。ただし、公表日（平成 27 年 3 月 31 日）以後、前項の適用を開始するまでの期間に係る部門別収支計算書について、本実務指針を適用しない場合は、従前の例によることとする。
23. 「業種別委員会実務指針第 49 号「一般電気事業者が作成する部門別収支計算書に係る監査上の取扱い」の改正について」（平成 29 年 3 月 28 日）は、平成 29 年 4 月 1 日以後に発行する監査報告書から適用する。

以 上

《付録》

《付録 1 経営者確認書の文例》

			平成×年×月×日
監査法人			
指 定 社 員	公認会計士	殿(注1)	
業務執行社員			
			株式会社
			代表取締役 (署名)
			(又は記名捺印)
			財務・経理担当取締役 (署名)
			(又は記名捺印)
<p>本確認書は、当社の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの第×期事業年度の部門別収支計算書及びその注記(以下「計算書」という。)が、すべての重要な点において、みなし小売電気事業者部門別収支計算規則(平成28年 経済産業省令第45号)(以下「部門別収支計算規則」という。)第2条第1項、第2項及び第3項(注2)に準拠して作成されているかどうかについて貴監査法人(注1)が意見を表明するに際して提出するものです。私たちは、下記のとおりであることを確認します。(注3)</p>			
記			
計算書			
1. 私たちは、平成×年×月×日付けの(平成×年×月期に係る)監査契約書に記載されたとおり、部門別収支計算規則第2条第1項、第2項及び第3項(注2)に準拠して計算書を作成する責任を果たしました。計算書は、部門別収支計算規則第2条第1項、第2項及び第3項(注2)に準拠して作成しております。			
2. 計算書の作成に当たり適用される財務報告の枠組みは、状況に照らして受入可能なものであると判断しております。			
3. 不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない計算書を作成するために、経営者が必要と判断する内部統制を整備及び運用する責任は経営者にあることを承知しております。			
4. 計算書は、会社法及び金融商品取引法の監査を受けた計算書類及びその附属明細書並びに財務諸表を前提に作成しております。			
5. 規制当局からの通告・指導等で計算書に重要な影響を与える事項はありません。			

- 6 . 計算書に重要な影響をもたらすような契約諸条項は、全て遵守しております。
- 7 . 会計上の見積りを行うに際して使用した重要な仮定は、合理的であると判断しております。
- 8 . 決算日後本確認書の日付までに発生した計算書に重要な影響を及ぼす事象は、全て計上又は注記されております。(注4)
- 9 . 計算書を作成する場合にその影響を考慮すべき、既に認識されている又は潜在的な訴訟事件等(注5)は全て、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準及び部門別収支計算規則に準拠して適切に処理又は注記されております。(注4)
- 10 . 未修正の虚偽表示が及ぼす影響は、個別にも集計しても計算書全体に対して重要ではないものと判断しております。未修正の虚偽表示の一覧は、本確認書に添付されております。(注4)
- 11

提供する情報

12 . 貴監査法人(注1)に以下を提供いたしました。

- (1) 記録、文書及びその他の事項等、計算書の作成に関連すると認識している全ての情報を入手する機会
- (2) 本日までに開催された株主総会及び取締役会の議事録並びに重要な稟議書
- (3) 貴監査法人(注1)から要請のあった監査のための追加的な情報
- (4) 監査証拠を入手するために必要であると貴監査法人(注1)が判断した、当社の役員及び従業員への制限のない質問や面談の機会

13 . 全ての取引は会計記録に適切に記録され、計算書に反映されております。

14 . 不正による計算書の重要な虚偽表示の可能性に対する経営者の評価を貴監査法人に示しております。

15 . 当社に影響を及ぼす不正又は不正の疑いがある事項に関して、以下の全ての情報を貴監査法人(注1)に提供いたしました。

- 経営者による不正又は不正の疑い
- 内部統制において重要な役割を担っている従業員による不正又は不正の疑い
- 上記以外の者による計算書に重要な影響を及ぼす可能性がある不正及び不正の疑い

16 . 従業員、元従業員、投資家、規制当局又はその他の者から入手した計算書に影響を及ぼす不正の申立て又は不正の疑いがある事項に関する全ての情報を貴監査法人(注1)に提供いたしました。

17 . 計算書を作成する場合にその影響を考慮すべき違法行為又は違法行為の疑いに関して認識している全ての事実を貴監査法人(注1)に提示いたしました。

18. 計算書を作成する場合にその影響を考慮すべき訴訟事件等(注4)又はそれらの可能性に関して認識している全ての事実を貴監査法人(注1)に提示いたしました。

19. . . .

以 上

(注1)

監査人が無限責任監査法人の場合で指定証明であるときには、上記の記載例とする。

監査人が無限責任監査法人の場合で指定証明でないときには、以下とする。

監査法人
業務執行社員 公認会計士 殿

監査人が有限責任監査法人の場合は、以下とする。

有限責任監査法人
指定有限責任社員
業務執行社員 公認会計士 殿

監査人が公認会計士の場合には以下とし、確認書本文中の「貴監査法人」を「貴殿」とする。

公認会計士事務所
公認会計士 殿

(注2) 部門別収支計算規則第2条第3項の規定により事業者が届け出た基準によらない場合には、「第2項及び第3項」を「及び第2項」に改める。

(注3) 監基報580 A4項から A6項に該当する場合には、以下のいずれかの文言への修正を考慮する。

- ・ 私たちが知り得る限りにおいて、下記のとおりであることを確認します。
- ・ 私たちは、適切な情報を入手するために必要であると考えた質問を行った上で、下記のとおりであることを確認します。
- ・ 私たちは、適切な情報を入手するために必要であると考えた質問を行った上で、私たちが知り得る限りにおいて、下記のとおりであることを確認します。

(注4) 該当する事項がない場合には、その旨を記載する等適宜修正する。

(注5) 訴訟事件等とは、訴訟、賠償請求、更正、査定及び賦課並びにこれらに準ずる事象をいう。

《付録2 監査報告書の文例》

独立監査人の監査報告書

平成×年×月×日

株式会社
取締役会 御中

監査法人

指定社員	公認会計士	印
業務執行社員		
指定社員	公認会計士	印
業務執行社員		

(注1)

当監査法人(注2)は、みなし小売電気事業者部門別収支計算規則(平成28年 経済産業省令第45号)(以下「部門別収支計算規則」という。)第3条の規定に基づき、株式会社の第×期事業年度(平成×年×月×日から平成×年×月×日まで)の部門別収支計算書及びその注記(注3)(以下「計算書」という。)について監査を行った。

計算書に対する経営者の責任

経営者の責任は、部門別収支計算規則第2条第1項、第2項及び第3項(注4)に準拠して計算書を作成することにある。また、計算書の作成に当たり適用される財務報告の枠組みが状況に照らして受入可能なものであるかどうかについて判断することにある。経営者の責任には、不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない計算書を作成するために経営者が必要と判断した内部統制を整備及び運用することが含まれる。

監査人の責任

当監査法人(注2)の責任は、当監査法人(注2)が実施した監査に基づいて、独立の立場から計算書に対する意見を表明することにある。当監査法人は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準は、当監査法人(注2)に計算書に重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得るために、監査計画を策定し、これに基づき監査を実施することを求めている。

監査においては、計算書の金額及び開示について監査証拠を入手するための手続が実施される。監査手続は、当監査法人(注2)の判断により、不正又は誤謬による計算書の重要な虚偽表示のリスクの評価に基づいて選択及び適用される。監査の目的は、内部

統制の有効性について意見表明するためのものではないが、当監査法人(注2)は、リスク評価の実施に際して、状況に応じた適切な監査手続を立案するために、計算書の作成に関連する内部統制を検討する。また、監査には、経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含め計算書の表示を検討することが含まれる。

当監査法人(注2)は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

監査意見

当監査法人(注2)は、上記の計算書が、すべての重要な点において、部門別収支計算規則第2条第1項、第2項及び第3項(注4)に準拠して作成されているものと認める。

計算書の作成の基礎

注記X(注3)に記載されているとおり、計算書は、株式会社(注1)が部門別収支計算規則第4条の定めにより、経済産業大臣に提出するために、部門別収支計算規則第2条第1項、第2項及び第3項(注4)に準拠して作成されており、したがって、それ以外の目的には適合しないことがある。当該事項は、当監査法人(注2)の意見に影響を及ぼすものではない。

その他の事項

株式会社は、上記の計算書のほかに、平成×年×月×日をもって終了する事業年度について、会社法及び金融商品取引法の規定に基づき我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠した計算書類及びその附属明細書並びに財務諸表をそれぞれ作成しており、当監査法人(注2)は、これらに対して平成×年×月×日(会社法監査)及び平成×年×月×日(金融商品取引法監査)に別途、監査報告書を発行している。

利害関係

会社と当監査法人又は業務執行社員(注2)の間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

以 上

(注1)

監査人が無限責任監査法人の場合で、指定証明でないときには、以下とする。

監査法人

代表社員

業務執行社員 公認会計士 印

業務執行社員 公認会計士 印

監査人が有限責任監査法人の場合は、以下とする。

有限責任監査法人

指定有限責任社員

業務執行社員 公認会計士 印

指定有限責任社員

業務執行社員 公認会計士 印

監査人が公認会計士の場合には、以下とする。

公認会計士事務所

公認会計士 印

公認会計士事務所

公認会計士 印

(注2) 監査人が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。

(注3) 部門別収支計算書における注記例については、付録3を参照する。

(注4) 第2条第3項の規定により、事業者が届け出た基準によらない場合、「第2項及び第3項」を「及び第2項」に改める。

《付録3 部門別収支計算書における注記例》

以下は、部門別収支計算書において注記することが望ましい項目の一例である。

1 . 部門別収支計算書の作成基準

本部門別収支計算書はみなし小売電気事業者部門別収支計算規則（平成 28 年 経済産業省令第 45 号）に基づいて作成している。

2 . 部門別収支配分方法

部門別収支配分方法は、みなし小売電気事業者部門別収支計算規則第 2 条第 1 項に定める事業者に係る部門別収支配分基準、第 2 条第 2 項及び第 3 項の規定により経済産業大臣に届け出た基準に基づき会計整理をしている。

3

. . . .