अध्याय VIII

चयनित केन्द्रीय सार्वजनिक क्षेत्र उपक्रमों (सीपीएसईज़) में भारतीय लेखांकन स्टैण्डर्ड के कार्यान्वयन का प्रभाव

8.1 प्रस्तावना

कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 469 के साथ पठित धारा 133 के प्रावधानों के अनुसरण में कम्पनी (भारतीय लेखाकरण स्टैण्डर्ड) नियमावली, 2015 (16 फरवरी 2015) तथा कम्पनी (भारतीय लेखाकरण स्टैण्डर्ड) (संशोधन) नियमावली, 2016 (30 मार्च 2016) के माध्यम से कॉरपोरेट कार्य मंत्रालय ने 41 भारतीय लेखाकरण स्टैण्डर्ड (इंड-एएस) अधिसूचित किऐ। एक इंड-एएस, इंड-एएस 115-ग्राहकों के साथ संविदा से राजस्व को स्थगित कर दिया गया है। तदनुरूप, 40 इंड-एएस 31 मार्च 2017 को लागू है। 40 इंड-एएस की सूची **परिशिष्ट-XXI** में दी गई है। भारतीय लेखाकरण स्टैण्डर्ड नियमावली ने इंड-एएस के कार्यान्वयन के लिए रोडमैप निर्धारित किया है, जिसके अनुसार इंड-एएस को एक चरणबद्ध तरीके से वित्त वर्ष 2016-17 से कार्यान्वित किया जाना था। इंड-एएस को अंतर्राष्ट्रीय वित्तीय रिपोर्टिंग स्टैण्डर्डस (आईएफआरएस) पर बनाया गया है जो भारतीय सामान्यतया स्वीकृत लेखाकरण सिद्धांत (आईजीएएपी) फ्रेमवर्क से मुख्यत: तीन आयामों अर्थात उचित मूल्यांकन, कानूनी रूप पर अभिसारित और तुलनपत्र पर ज़ोर के रूप में भिन्न था।

8.2 इंड-एएस का कार्यान्वयन

इंड-एएस के कार्यान्वयन के लिए विभिन्न चरण निम्नानुसार है:

(क) चरण ।

31 मार्च 2016 की तुलनात्मक आंकड़ों के साथ इंड-एएस 01 अप्रैल 2016 को या बाद में आरंभ होने वाली अवधि के लिए निम्नलिखित कम्पनियों पर अनिवार्य रूप से लागू होगें:

कम्पनियाँ जिनकी निवल संपत्ति कीमत और/या ऋण प्रतिभूति भारत या विदेश में

किसी भी स्टॉक एक्सचेंज में सूचीबद्ध है या सूचीबद्ध होने की प्रक्रिया में है और उनकी निवल सम्पत्ति ₹ 500 करोड़ या अधिक है।

उपरोक्त में शामिल हुई के अतिरिक्त कम्पनियाँ जिनकी निवल सम्पत्ति ₹ 500 करोड़ या अधिक है।

उपरोक्त में शामिल हुई कम्पनियों की नियंत्रित, सहायक, संयुक्त उद्यम या सहयोगी कम्पनियाँ ।

(ख) चरण ॥

इंड-एएस 31 मार्च 2017 तथा इसके बाद समाप्त अवधि के लिए तुलनात्मक आकडों सहित 01 अप्रैल 2017 को या इसके बाद प्रारंभ अवधि के लिए निम्न कम्पनियों के लिए अनिवार्य रूप से लागू होगा:

कम्पनियाँ जिनकी निवल सम्पति तथा/अथवा ऋण प्रतिभूति भारत में या भारत से बाहर किसी भी स्टॉक एक्सचेंज पर सूचीबद्ध है अथवा सूचीबद्ध होनी प्रक्रियाधीन है तथा निवल संपत्ति ₹ 500 करोड़ से कम है। चरण । तथा ॥ में कवर कम्पनियों के अलावा असूचीबद्ध कम्पनियाँ जिनकी निवल सम्पति ₹ 250 करोड़ से अधिक तथा ₹ 500 करोड़ से कम है।

उपरोक्त कम्पनियों की नियंत्रित, सहायक, संयुक्त उद्यम अथवा सहयोगी कम्पनियां।

(ग) बैंकिंग कम्पनियों, गैर बैंकिंग वित्त कम्पनियों (एनबीएफसी) तथा बीमा कम्पनियों पर के लिए प्रयोज्यता इंड-एएस 1 अप्रैल 2018 से बैंकिंग एवं गैर बैंकिंग वित्त कम्पनियों (एनबीएफसी) के संबंध में तथा 01 अप्रैल 2020 से बीमा कम्पनियों के संबंध में लागू होगा।

(घ) स्वैच्छिक अंगीकरण

कम्पनियाँ 31 मार्च 2015 अथवा इसके बाद की समाप्त अवधि के लिए तुलनात्मकता के साथ 01 अप्रैल 2015 या उसके बाद से प्रारंभ लेखांकन अवधि के लिए इंड-एएस को स्वैच्छिक रूप से अपना सकती है। तथापि, एक बार उनके इंड-एएस के अनुसार रिपोर्टिंग करना आरंभ कर देने पर आईजीएएपी के अनुसार रिपोर्टिंग वापिस नही कर सकते।

(ड़) भारतीय कम्पनी की विदेशी सहायक, सहयोगी अथवा संयुक्त उद्यम

भारतीय कम्पनी की विदेशी सहायक, सहयोगी अथवा संयुक्त उद्यम के मामलें में, इंड-एएस के अनुसार एकल वित विवरणों की तैयारी की आवश्यकता नही है तथा इसके बजाय अपने अधिकार क्षेत्र की आवश्यकताओं को जारी रखा जाए। तथापि, इन इकाईयों को समेकित इंड-एएस लेखाओं को तैयार करने के लिए अपनी भारतीय मूल कम्पनी को अपने इंड-एएस समायोजित संख्या को रिपोर्ट करना होगा।

8.3 लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र

महारत्न, नवरत्न, मिनीरत्न कम्पनियों वाले 67 केन्द्रीय सार्वजनिक क्षेत्र उपक्रम (सीपीएसईज़), जिन्होने 01 अप्रैल 2016 से अपने वित्तीय विवरणों की तैयारी में इंड-एएस को अपनाया, के एकल वित्त विवरण लेखापरीक्षा में समीक्षा के लिए चयनित किये गए है। उनके राजस्व, कर के बाद लाभ (पीएटी), निवल संपत्ति तथा सीपीएसईज़ की कुल परिसंपत्तियों पर इंड-एएस के कार्यान्वयन के प्रभाव की समीक्षा की गई थी। वित्तीय विवरणों के उपरोक्त अवयवो पर प्रभाव को राजस्व स्वीकृति, वित्तीय दस्तावेजों तथा संपत्ति संयंत्र तथा उपस्कर (पीपीई), का मूल्यांकन, कर्मचारी लाभों की गणना तथा व्यवसाय संयोजन के लेखांकन में इंड-एएस को अपनाने के परिणामस्वरूप परिवर्तनों के संदर्भ में विश्लेषण किया गया था।

8.4 लेखापरीक्षा कार्यप्रणाली

इंड-एएस 101- इंड-एएस का प्रथम बार अंगीकरण अपेक्षा करता है कि इकाई को उल्लेखित करना चाहिए कि आईजीएएपी से इंड-एएस पारगमन ने इसके तुलन पत्र, वित्तीय निष्पादन तथा नकदी प्रवाह को किस प्रकार प्रभावित किया था। इस आवश्यकतानुसार सभी कम्पनियों ने तुलन पत्र तथा लाभ एवं हानि विवरण पर इंड-एएस के अंगीकरण के प्रभाव को 31 मार्च 2017 को समाप्त वर्ष हेतु अपने वित्तीय विवरणों के नोटस के माध्यम से प्रकट किया। 31 मार्च 2016 तथा 01 अप्रैल 2015 को आईजीएएपी के अनुसार इक्विटी को उस तिथि पर इंड-एएस के अनुसार इक्विटी के साथ समाधान किया गया हैं। लेखापरीक्षा ने वित्तीय विवरणों तथा लेखाओं के सहायक नोटस में इन प्रकटीकरणों की डेस्क समीक्षा की। इस रिपोर्ट के निष्कर्ष डेस्क समीक्षा पर आधारित है। कार्यान्वयन का प्रभाव की उस तिथि को आईजीएएपी के अनुसार उन

अवयवो के तदनुरूपी मूल्य की तुलना में इंड-एएस के अनुसार 31 मार्च 2016 को लेखापरीक्षा में समीक्षित वित्तीय विवरण के विशेष अवयवो के मूल्य में या तो वृद्धि या कमी को प्रस्तुत किया जाता है।

8.5 इंड-एएस के प्रथम बार अंगीकरण की समीक्षा

इंड-एएस 101 - इंड-एएस का प्रथम बार अंगीकरण प्रक्रियाओं का निर्धारित करता है कि जो कम्पनी को प्रथम बार इंड-एएस अंगीकरण के दौरान अनुसरण करने की आवश्यकता है। प्रथम बार इंड-एएस अंगीकरण के दौरान, वित्तीय परिणामों में, पूर्व आईजीएएपी से इंड-एएस को पारगमन के कारण तुलन पत्र तथा लाभ तथा हानि विवरण के महत्वपूर्ण समायोजनों को समझने के लिए शेयरधारियों को सक्षम करने के लिए आईजीएएपी के अनुसार इंड-एएस से इक्विटी तथा निवल लाभ/हानि के अनुसार, अपनी इक्विटी तथा निवल लाभ/हानि समाधान शामिल होगा।

इंड-एएस 101 में अंतर्निहित सिद्धांत है कि प्रथम बार अपनाने वाला वित्तीय विवरण को इस प्रकार तैयार करे जैसे कि उसने सदा इंड-एएस को लागू किया गया था। तथापि इसने अनिवार्य अपवादों तथा स्वैच्छिक अपवादों नाम के इंड-एएस के पूर्ण पूर्वव्यापी अनुप्रयोग के सिद्धांतों के दो प्रकार के अपवाद की अनुमति दी। अनिवार्य अपवाद का संबंध इंड-एएस 101 - इंड-एएस 109- वित्तीय दस्तावेज तथा इंड-एएस 110- समेकित वित्तीय विवरण के कुछ पहलुओं के पूर्वव्यापी अनुप्रयोग से है।

पारमगन तिथि[74] से लागू स्वैच्छिक अनुवाद निम्न हैः

(i) इंड-एएस 103 - व्यवसाय संयोजन

एक कम्पनी गत व्यवसाय संयोजनो के लिए पूर्वव्यापी इंड-एएस 103 को लागू न करने का चयन कर सकती है। तथापि, यदि वह कम्पनी इंड-एएस 103 के आवश्यकताओं के अनुपालन के लिए किसी व्यवसाय संयोजन को दोहराती है तो यह सभी भावी व्यवसाय संयोजनो को दोहराएगी।

लेखापरीक्षा ने देखा कि 67 चयनित सीपीएसईज़ में से 8 सीपीएसईज़ ने इंडएएम को

[74] ***इंड एएस में अंतरण की तिथि उस अवधि का आरंभिक काल होगा जिसके लिए कोई कंपनी प्रथम इंड ए एस में इंड ए एस के अंतर्गत पूर्ण तुलनात्मक विवरण प्रस्तुत करती है। विश्लेषण के अंतर्गत कंपनियों के लिए अंतरण की तिथि 01 अप्रैल 2015 है।***

103 उत्तरव्यापी लागू किया जबकि 2 सीपीएसईज़ ने गत व्यवसाय संयोजनों के लिए इसे पूर्वव्यापी लागू किया।

(ii) इंड-एएस 116 - सम्पति, संयंत्र तथा उपस्कर

प्रथम बार अपनाने वाला उचित मूल्य[75] पर इंड-एएस के पारगमन की तिथि पर अपनी संपत्ति, संयंत्र तथा उपस्कर (पीपीई) की एक मद की माप का चयन कर सकता है तथा उस उचित मूल्य को उस तिथि पर अपनी मानित लागत[76] के रूप में उपयोग कर सकता है अथवा अपनी आईजीएएपी मूल कीमत पर मापने का चयन कर सकता है। लेखापरीक्षा ने देखा कि 67 चयनित सीपीएसईज़ में से 65 सीपीएसईज़ ने मूल लागत पर पीपीई लागत का चयन किया जबकि 2 सीपीएसईज़ (बीएसएनएल तथा शिपिंग कॉर्पोरेशन ऑफ इंडिया लिमिटेड) ने आंशिक उचित मूल्य तथा आंशिक मूल लागत आधारित पीपीई कीमत का चयन किया है।

इंड-एएस 16 परिसंपत्तियों की लागत को जोडने अथवा कटौती के लिए विखण्डन, पुन: स्थापन अथवा समान देयताओं में विशिष्ट परिवर्तन की अपेक्षा करना है। परिसंपतियों की समायोजित मूल्यह्रास योग्य राशि तब उसके शेष उपयोगी कार्यकाल में अनुपातित मूल्यह्रास की जाती है.। इंड-एएस को प्रथम बार अपनाने वाले को ऐसी देयताओं में परिवर्तनो के लिए इन आवश्यकताओं का अनुपालन करने की आवश्यकता नही है जो पारगमन की तिथि से पूर्व घटित हुई। लेखापरीक्षा विश्लेषण ने दर्शाया कि 26 सीपीएसईज़ ने अनुपातिक रूप से परिसंपतियों के विखण्डन के मूल्य लागत का चयन किया जबकि 3 सीपीएई ने पूर्वव्यापी लागू परिसंपत्तियों के विखण्डन का चयन किया।

---

[75] *अंकित मूल्य परिमापन तिथि पर बाजार भागीदारों के बीच एक व्यवस्थित लेनदेन में किसी परिसंपत्ति के विक्रय पर प्राप्त या किसी देनदारी के अंतरण के लिए भुगतान किऐ गये मूल्य को कहा जाता है।*

[76] *एक राशि जो एक दी गई तारीख पर लागत के लिए कृत्रिम रूप से या अवमूल्यन लागत के रूप में प्रयोग की जाती है। उत्तरवर्ती अवमूल्यन या ऋण परिशोधन से यह माना जाता है कि सत्व ने एक निश्चित तारीख पर किसी परिसंपत्ति या देयता की प्रारंभिक पहचान कर ली है तथा इसकी लागत अनुमानित लागत के बराबर थी।*

(iii) इंड-एएस 27 –पृथक वित्तीय विवरण

जब कोई कम्पनी पृथक वित्तीय विवरण तैयार करती है तो, इंड-एएस 27 या तो लागत पर या इंड-एएस 109 (वित्तीय दस्तावेज: मान्यता एवं माप) के अनुसार सहायक कम्पनियों, संयुक्त नियंत्रित इकाइयों तथा सहयोगी कम्पनियॉं में अपने निवेश का लेखांकन करने की अपेक्षा करता है। यदि प्रथम बार अपनाने वाला इंड एस 27 के अनुसार लागत पर ऐसे निवेश की माप करता है तो यह उस निवेश की या तो इंड-एएस 27 के अनुसार निर्धारित लागत या अपने पृथक प्रारंभिक इंड-एएस तुलन पत्र में मानित लागत की माप करेगा। ऐसे निवेश की मानित लागत पारगमन की तिथि पर उसके उचित मूल्य अथवा उस तिथि को मूल लागत आईजीएएपी के अनुसार होगी।

लेखापरीक्षा समीक्षा ने दर्शाया कि 67 चयनित सीपीएसईज़ में से 42 सपीएसई ने मूल लागत पर सहायक कम्पनियों, संयुक्त नियंत्रित उद्यमों एवं सहयोगी कम्पनियों में निवेश मापने का चयन किया।

(iv) इंड-एएस 17 - पट्टे

एक कम्पनी मूल्यांकन कर सकती है कि क्या पारगमन तिथि पर विद्यमान तथ्यों एवं परिस्थितियों के आधार पर पट्टे पर पारगमन तिथि पर एक प्रबंध विद्यमान है, जहाँ प्रभाव अनावश्यक होना प्रत्याक्षित है, को छोड़कर।

लेखापरीक्षा ने देखा कि 67 चयनित सीपीएसईज़ में से 21 सीपीएई ने पारगमन तिथि से अपने वित्तीय विवरणों में इंड-एएस के अनुसार पट्टे वर्गीकरण को अपनाया।

(v) इंड-एएस 109 – वित्तीय दस्तावेज

एक कम्पनी तथ्यों एवं परिस्थितियों जो इंड-एएस की पारगमन तिथि पर विद्यमान है के आधार पर इंड-एएस 109 के अनुसार लाभ अथवा हानि (एफवीटीपीएल)[77] से उचित मूल्य पर निर्धारण के रूप में वित्तीय परिसंपति नामित कर सकती है। इसके अलावा, एक कम्पनी तथ्यों एवं परिस्थितियों जो इंड-एएस के पारगमन की तिथि को विद्यमान

[77] ***लाभ या हानि के माध्यम से अंकित मूल्य पर वित्तीय परिसंपत्ति या वित्तीय देयता वह वित्तीय परिसम्पत्ति या वित्तीय देयता होती है जो निम्नलिखित शर्तों में से किसी को पूर्ण करती हो (क) यह वर्गीकृत हो क्योंकि इसे ट्रेडिंग के लिए रखा जाता है (ख) इसे सत्त्व द्वारा लाभ या हानि के माध्यम से अंकित मूल्य द्वारा प्रारंभिक पहचान पर अभिहीत किया जाता है।***

हैं, के आधार पर इंड-एएस 109 के अनुसार अन्य व्यापक आय (एफवीओसीआई)[78] के माध्यम से उचित मूल्य के रूप में एक इक्विटी दस्तावेज में एक निवेश नामित कर सकती है।

लेखापरीक्षा विश्लेषण ने दिखाया कि 67 चयनित सीपीएसईज़ में से 19 सीपीएसईज़ ने एफवीओसीआई पर इक्विटी मूल्यांकन का चयन किया जबकि 7 सीपीएसईज़ ने एफवीटीपीएल पर इक्विटी मूल्यांकन किया।

(vi) इंड-एएस 21 –विदेशी मुद्रा विनिमय दरों में परिवर्तन के प्रभाव

एक कम्पनी विद्यमान भारतीय जीएएपी के अनुसार पूर्व वित्तीय विवरणों में मानित दीर्घ अवधि विदेशी मुद्रा मौद्रिक मदों के अंतरण से उत्पन्न वाले विनिमय अंतरों के लिए लेखांकन के लिए अपनाई गई पूर्व नीति के साथ जारी रह सकती है।

लेखापरीक्षा विश्लेषण ने दर्शाया कि 67 सीपीएसईज़ में से 17 सीपीएसईज़ ने विद्यमान भारतीय जीएएपी के अनुसार ने पूर्व वित्तीय विवरणों में मानित दीर्घ अवधि विदेशी मुद्रा मौद्रिक मदों के अंतरण से उत्पन्न विनिमय अंतरों के लेखांकन के पूर्व नीति के साथ जारी रहने को अपनाया।

सीपीएसईज़ द्वारा उठाए गए लाभ की विभिन्न छुट/विकल्पों का विवरण **परिशिष्ट-XXII** में दिया है। .

8.6 चयनित महत्वपूर्ण क्षेत्रों पर इंड-एएस के कार्यान्वयन का प्रभाव

इंड-एएस का कार्यान्वयन कर बाद लाभ (पीएटी), राजस्व, कुल परिसंपत्तियां तथा निवल संपत्ति के मूल्यांकन पर प्रभावित कर सकता हैं। इंड-एएस के अंगीकरण के समय पर सीपीएसईज़ द्वारा लिए गए विकल्पों पर निर्भर मूल्यों में वृद्धि अथवा कमी हो सकती है। समीक्षा के लिए चयनित 67 सीपीएसईज़ के संबंध में उपरोक्त लेखा क्षेत्रों पर कार्यान्वनय के प्रभाव की समीक्षा के परिणाम नीचे दिये हैः

---

[78] *एक वित्तीय परिसंपत्ति का मापन अन्य व्यापक आय के माध्यम से अंकित मूल्य पर किया जाना चाहिए यदि (i) वित्तीय परिसंपत्ति किसी ऐसे व्यावसायिक मॉडल के अंतर्गत संघटित की गई है जिसका उद्देश्य अनुबंधित नकद प्रवाह और वित्तीय परिसंपत्तियों के विक्रय दोनों से प्राप्त किया जाता है और (ii) वित्तीय परिसंपत्ति की अनुबंध शर्तें विशिष्ट तारीखों पर नकद प्रवाह को बढ़ा देती है जो मूलधन और बकाया मूलधन राशि पर ब्याज का एकल भुगतान है।*

8.7 कर बाद लाभ (पीएटी) पर प्रभाव

लेखापरीक्षा में इंड-एएस के कार्यान्वयन की समीक्षा ने दर्शाया किया कि इंड-एएस के अपनाने के परिणास्वरूप रक्षा क्षेत्र, इन्फ्रास्ट्रक्चर क्षेत्र, पॉवर क्षेत्र तथा जहाजरानी क्षेत्र में सीपीएसईज़ के लाभ में वृद्धि हुई थी। तथापि, संचार क्षेत्र, उर्जा क्षेत्र, उर्वरक क्षेत्र, धातू क्षेत्र तथा खनन क्षेत्र में सीपीएसईज़ के लाभ में कमी हुई थी। सीपीएसईज़ के पीएटी पर क्षेत्रवार प्रभाव नीचे तालिका 8.1 दिया गया है।

तालिका 8.1 कर बाद लाभ पर इंड-एएस के अपनाने का क्षेत्रवार प्रभाव

क्षेत्र	कवर कम्पनियों की सं.	पीएटी में कमी (₹ करोड़ में)	पीएटी में वृद्धि (₹ करोड़ में)	निवल प्रभाव (₹ करोड़ में)
संचार	3	-979.26	58.42	-920.84
रक्षा	4	-54.05	345.93	291.88
उर्जा	10	-2462.13	1007.93	-1454.20
उर्वरक	2	-18.59	1.53	-17.06
इन्फ्रास्ट्रक्चर	11	-25.30	437.83	412.53
घातू	4	-183.08	171.85	-11.23
खनन	15	-1459.70	367.80	-1091.90
पॉवर	6	-153.95	536.65	382.70
जहाजरानी	6	-71.68	402.80	331.12
अन्य	6	-3.16	179.18	176.02

कम्पनियों के पीएटी में ₹ 412.53 करोड़ की समग्र अधिकत्तम वृद्धि इन्फ्रास्ट्रक्चर क्षेत्र में देखी गई थी जबकि कम्पनियों के पीएटी में ₹ 1454.20 करोड़ की समग्र अधिकतम कमी ऊर्जा क्षेत्र में देखी गई थी। समीक्षा के लिए चयनित 67 सीपीएसईज़ में से, 39 सीपीएसईज़ (58 प्रतिशत) के मामलें में, इंड-एएस अपनाने के परिणामस्वरूप लाभ में वृद्धि हुई जबकि 28 सीपीएसईज़ (42 प्रतिशत) के मामलें में लाभ में कमी हुई है।

इंड-एएस के अपनाने के कारण लाभ में कटौती ओएनजीसी विदेश लिमिटेड के संबंध में सबसे अधिक थी जिसने प्राथमिक आर्थिक परिवेश, जिसमें यह प्रचालित थी, पर विचार

करते हुए भारतीय रूपये से युनाईटेड स्टेट डॉलर को कार्यात्मक मुद्रा[79] में परिवर्तन के प्रभाव के कारण मुख्य रूप से ₹ 1835 करोड़ (89.10 *प्रतिशत*) के लाभ की कमी दर्ज की।

शिपिंग कॉर्पोरेशन ऑफ इंडिया लिमिटेड ने उचित मूल्य आधार पर संपति, संयंत्र तथा उपस्करों के मूल्यांकन के कारण मुख्य रूप से ₹ 375.99 करोड़ (99.66) प्रतिशत के लाभ में सबसे अधिक वृद्धि दर्ज की।

8.8 पीएटी में वृद्धि/कमी में योगदान करने वाले कारक

इंड-एएस को अपनाने के परिणामस्वरूप राजस्व, व्यय, परिसंपत्तियों तथा देयताओं की विभिन्न मदों के मूल्यांकन में परिवर्तन उद्यमों के पीएटी को महत्वपूर्ण रूप से प्रभावित कर सकता है। पीएटी में वृद्धि करने वाले कारको के लेखापरीक्षा विशलेषण ने दर्शाया कि इंड-एएस एएस के कार्यान्वयन के परिणामस्वरूप करों के बाद उनके लाभ में वृद्धि पश्च रोजगार लाभों की देयताओं की मूल्यांकन विधि में परिवर्तन, निवेशों तथा आस्थगित करों के लेखांकन के तरीकों में परिवर्तन और पुर्जों के पूंजीकरण और वित्तीय परिसम्पत्तियों पर हानि की मान्यता के लिए इंड-एएस के अनुसार विभिन्न मानदण्डों को अपनाने से उत्पन्न हुई। मुख्य कारक जिनके कारण सीपीएसईज़ के लाभ में कमी हुई, आस्थगित कर की मान्यता की विधि में परिवर्तन, पश्च रोजगार लाभों की देयताओं के मूल्यांकन में परिवर्तन, किए जाने को अपेक्षित विभिन्न प्रकार के प्रावधानों और नियामक बकायों[80] का लेखाकरण में वृद्धि थे।

इंड-एएस को अपनाने के परिणामस्वरूप चयनित सीपीएसईज़ के पीएटी में वृद्धि निम्नलिखित कारकों के कारण थी:

---

[79] ***कार्यकारी मुद्रा प्रमुख आर्थिक वातावरण की वह मुद्रा है जिसमें सत्व प्रचालन करता है।***

[80] ***नियामक आस्थगन खाता शेष व्यय या आय की वह राशि है जो अन्य स्टैण्डर्ड के साथ परिसंपत्ति या देयता के अनुरूप पहचानी नहीं जाती, लेकिन आस्थगित करने के लिए अर्हक होती है क्योंकि मूल्य निर्धारण में दर नियामक द्वारा राशि इसमें शामिल होती है या शामिल होने के लिए अपेक्षित होती है, जिसे एक सत्व कीमत नियंत्रित वस्तु और सेवाओं के लिए अपने ग्राहकों से वसूल कर सकता है।***

(i) सेवानिवृत्ति लाभों के प्रति देयताओं के मूल्यांकन में परिवर्तन के कारण लाभ में वृद्धि

सेवानिवृत्ति लाभों के प्रति देयताओं के माप के कारण अर्जित अंतर आईजीएएपी के तहत वर्ष के लाभ अथवा हानि का हिस्सा बनता है। तथापि इंड-एएस के तहत ऐसे अंतर यानि बीमांकिक लाभ अथवा हानि तथा योजना परिसंपतियों पर प्रतिफल लाभ अथवा हानि के बजाय 'अन्य व्यापक आय' के तहत मानित थे। लेखापरीक्षा ने देखा कि इंडियन ऑयल कार्पोरेशन लि. (आईओसीएल) ने पश्च रोजगार लाभों के प्रति देयताओं के लेखांकन की विभिन्न विधि के कारण इंड-एएस को अपनाने पर इसके लाभ में ₹ 671.69 करोड़ की वृद्धि दर्ज की।

(ii) स्थगित करों की मान्यता के कारण लाभ में वृद्धि

इंड-एएस 12 - आय कर को तुलन पत्र तथा उसके कर आधार में परिसंपत्ति तथा देयता की राशि के बीच नये अस्थायी अन्तरों पर स्थगित कर की पहचान करना अपेक्षित है। आईजीएएपी के तहत इसकी आवश्यकता नही थी। लेखापरीक्षा ने देखा कि ओएनजीसी विदेश लि. (ओवीएल) की हानि इंड-एएस -12 में निर्धारित स्थगित कर की पहचान की नई विधि के कारण ₹ 295.11 करोड़ तक कम हो गई।

(iii) लाभ तथा हानि से उचित मूल्य पर निवेश के मापन के कारण लाभ में वृद्धि

सभी वित्तीय परिसंपतियाँ तथा वित्तीय देयताएँ आईजीएएपी के तहत लागत पर ली जाती हैं जबकि इंड-एएस के तहत, निश्चित वित्तीय परिसंपतियाँ तथा वित्तीय देयताएं प्रभावी ब्याज दर[81] लागू परिशोधित लागत[82] पर बाद में मापी जाती है। लेखापरीक्षा ने देखा कि परिशोधित लागत पर महानगर टेलीफोन निगम लिमिटेड (एमटीएनएल) की वित्तीय परिसंपत्तियों तथा देयताओं का मापन के परिणामस्वरूप ₹ 232.53 करोड़ के कर बाद लाभ में वृद्धि है। यह राशि आईजीएएपी के अनुसार कम्पनी के पीएटी का 11.59% है।

---

[81] *प्रभावी ब्याज दर वह दर होती है जो वित्तीय परिसंपत्ति या वित्तीय देयता की सकल धारित राशि को वित्तीय परिसंपत्ति या वित्तीय देयता के अनुमानित जीवन के माध्यम से अनुमानित भविष्य नकद भुगतानों या प्राप्तियों में डिस्काउंट करता है।*

[82] *राशि जिस पर वित्तीय परिसंपत्ति या वित्तीय देयता का मापन प्रधान चुकौती में से आरंभिक स्वीकरण घटा कर, प्रभावी ब्याज विधि का प्रयोग करते हुऐ आरंभिक राशि और परिपक्व राशि के बीच अंतर में से संचयी ऋण परिशोधन जमा या घटाने और वित्तीय परिसंपत्ति के लिए किसी हानि अनुमतता के समायोजन पर किया जाता है।*

(iv) पीपीई के रूप में पुर्जों के पूंजीकरण के कारण लाभ में वृद्धि

मशीनरी पुर्जे जो एक विशिष्ट संपत्ति, संयंत्र तथा उपस्कर (पीपीई) के लिए निर्दिष्ट है आईजीएएपी के तहत पीपीई की लागत के लिए पूंजीगत किए जाते है। ऐसे पुर्जों का प्रतिस्थापन लाभ तथा हानि के विवरण को प्रभारित है। अन्य पुर्जे इनकी खरीद पर इनवेन्ट्री में शामिल किए गए थे तथा खपत पर लाभ तथा हानि के विवरण को प्रभारित किए जाते है। तथापि, इंड-एएस के तहत, सभी महत्वपूर्ण पुर्जे जो संपत्ति, संयंत्र तथा उपस्कर की परिभाषा को पूरा करते है, संपत्ति, संयंत्र तथा उपस्कर के रूप में पूंजीगत किए जाते है तथा अन्य मामलों में पुर्जे खरीद पर इन्वेन्ट्री में लिए जाते हैं तथा खपत पर लाभ एवं हानि के विवरण को प्रभारित किए जाते है। लेखापरीक्षा ने देखा कि भारत पैट्रोलियम कार्पोरेशन लिमिटेड (बीपीसीएल) का लाभ में इंड-एएस के कार्यान्वयन पर पुर्जों के मूल्यांकन की उपरोक्त प्रणाली को अपनाने के कारण ₹ 38.11 करोड़ तक की वृद्धि हुई।

(v) व्यापार प्राप्तियों की हानि के कारण लाभ में वृद्धि

आईजीएएपी के तहत व्यापार प्राप्तियों पर किये गए प्रावधान इस तर्क पर आधारित था कि जिसने कम्पनी की अपेक्षाओं को प्रतिबिंबित किया है, जबकि इंड-एएस के तहत व्यापार प्राप्तियों की हानि प्रत्याक्षित क्रेडिट हानि[83] पर मान्य होनी चाहिए। इंड-एएस 109- वित्तीय दस्तावेज उधारकर्ता के क्रेडिट जोखिम में वृद्धि पर आधारित जीवन काल प्रत्याशित क्रेडिट हानि अथवा 12 महीने प्रत्याशित क्रेडिट हानि के समान राशि पर ऋणों (अन्य वित्तीय परिसंपत्ति) पर हानियों की हानि मोल को मानने के लिए इकाइयों से अपेक्षा करना है। मूल्यांकन की इस विधि को अपनाने के परिणामस्वरूप, लेखापरीक्षा ने देखा कि हिन्दूस्तान पैट्रोलियम कार्पोरेशन लिमिटेड (एचपीसीएल) के लाभ ₹ 11.51 करोड़ तक की वृद्धि हुई।

---

[83] ***अनुमानित क्रेडिट हानि हो रहे डिफॉल्ट के संबंधित जोखिम के साथ क्रेडिट हानि का भारित औसत होता है क्योंकि वेट्स जहां क्रेडिट हानि अनुबंध के अनुपालन में सत्त्व के कारण सभी अनुबंधित प्रवाह के बीच का अंतर हो या सभी नकद प्रवाह जो सत्त्व को प्राप्त होने का अनुमान हो।***

इंड-एएस के कार्यान्वयन पर लाभ में कमी निम्न कारणों से हुई:

(i) नियामक आस्थगित लेखा में उतार-चढ़ाव के कारण लाभ में कमी

कुछ इकाइयों ने ,संपत्ति, संयंत्र तथा उपस्कर अथवा अमूर्त परिसंपत्तियां की मदों को रखा जो उपयोग की गई अथवा नियामक निकायों द्वारा दरों के निर्धारण के अध्यधीन प्रचालन में पूर्व में उपयोग की गई थी। ऐसी मदों की वहन राशि में वह राशि में सम्मिलित हो सकते है जो पूर्व जीएएपी के तहत निर्धारित की गई थी परन्तु इन मदों को इंड-एएस के तहत पूंजीकरण के लिए अर्हक नहीं माना जा सकता। लेखापरीक्षा ने देखा कि एनएलसी इंडिया लिमिटेड कम्पनी के मामलें में कम्पनी के लाभ में नियामक आस्थगित लेखा बकायों में उतार-चढाव के कारण ₹ 906.34 करोड़ तक की कमी हुई।

(ii) स्थगित करों की पहचान के कारण लाभ में कमी

इंड-एएस 12 - आयकर का प्रयोग से तुलन पत्र तथा उसके कर आधार में एक परिसंपत्ति अथवा देयता की वहन राशि के बीच नये अस्थायी अंतरों पर स्थगित कर की पहचान अपेक्षित है। यह आईजीएएपी के तहत एक आवश्यकता नही थी। इंडियन ऑयल कार्पोरेशन लिमिटेड (आईओसीएल) के मामलें में, लेखापरीक्षा ने देखा कि कम्पनी का लाभ इंड-एएस के अपनाने के समय पर स्थगित कर की पहचान के कारण ₹ 143.84 करोड़ तक कम हो गया।

(iii) सेवानिवृत्ति लाभों के प्रति देयताओं के निर्धारण में परिवर्तनो के कारण लाभ में कमी।

आईजीएएपी के तहत, सेवानिवृत्ति लाभों के प्रति देयताओं में परिवर्तन का मूल्य वर्ष के लाभ अथवा हानि का भाग बनता है, जबकि इंड-एएस के तहत ऐसे मूल्यांकन यानि उपचित लाभ तथा हानि एवं योजना परिसंपत्तियों पर प्रतिफल लाभ अथवा हानि के बजाए अन्य व्यापक आय के तहत माने जाते हैं। भारत हेवी इलैक्ट्रिक्लस लिमिटेड (बीएचईएल) के मामलें में, लेखापरीक्षा ने देखा कि कम्पनी का लाभ सेवानिवृत्ति लाभों के प्रति देयताओं के मूल्यांकन में परिवर्तन के कारण ₹ 116.65 करोड तक कम हो गया।

(IV) व्यय के प्रावधानों में वृद्धि के कारण लाभ में कमी

साईट पुन: स्थापन बाध्यता, भारी सविंदाओं तथा वारंटी व्यय के संबंध में इंड-एएस 37 की अपेक्षाओं के अनुसार प्रावधान बनाए जाने है। इसके कारण प्रावधनों में वृद्धि हुई तथा कम्पनी के लाभों में परिणामी कमी हुई। लेखापरीक्षा ने देखा कि भारत इलैक्ट्रानिक्स लिमिटेड के लाभ ऐसे प्रावधानो के परिणामस्वरूप इंड-एएस के अपनाने के कारण ₹ 111.18 करोड तक कम हो जाए।

8.9 राजस्व की बुकिंग पर इंड-एएस के अपनाने के प्रभाव

इंड-एएस 18 - राजस्व, राजस्व के लेखांकन के लिए लागू इंड एएम है। इंड एएस18 के तहत राजस्व की परिभाषा सभी आर्थिक लाभों को कवर करती है जो इकाई की गतिविधियों के दौरान सामान्यतया प्राप्त होते है जिसके परिणामस्वरूप निवल मूल्य भागीदारों से अंशदान से संबंधित वृद्धि की अपेक्षा निवल सम्पत्ति में वृद्धि हुई। तथापि आईजीएएपी के अनुसार (एएस 9- राजस्व मान्यता) के अनुसार राजस्व नकदी के सकल अन्तर्वाह, प्राप्यों अथवा सेवाएं प्रदान करने से तथा ब्याज, रॉयल्टी तथा लाभांश उत्पन्न करने वाले उद्यम संसाधनों के अन्यों द्वारा प्रयोग से साधारण गतिविधियों के दौरान उत्पन्न अन्य प्रतिफल के रूप में परिभाषित किया जाता है।

लेखापरीक्षा ने देखा कि लेखापरीक्षा में समीक्षाधीन 67 सीपीएसईज़ में से 45 सीपीएसीई (67 प्रतिशत) ने इंड-एएस को अपनाने के परिणामस्वरूप राजस्व पर समायोजन किये। इन सीपीएसी में से 20 सीपीएसईज़ (44 प्रतिशत) ने वृद्धि सूचित की तथा 25 सीपीएसईज़ (56 प्रतिशत) ने राजस्व में कमी सूचित की। सीपीएसईज़ के राजस्व पर क्षेत्रवार प्रभाव नीचे तालिका 8.2 में दिया है।

तालिका 8.2: राजस्व पर इंड-एएस के पारगमन का क्षेत्रवार प्रभाव

क्षेत्र	कवर कम्पनियों की सं.	राजस्व कमी (₹ करोड़ में)	राजस्व में वृद्धि (₹करोड़ में)	निवल प्रभाव (₹ करोड़ में)
संचार	3	-153.84	0	-153.84
रक्षा	4	-75.54	397.44	321.90
उर्जा	10	-794.26	30485.44	29691.18

उर्वरक	2	-408.08	28.03	-380.05
इन्फ्रास्ट्रक्चर	11	-8.65	100.91	92.26
धातू	4	0	1613.09	1613.09
खनन	15	-130.34	1221.22	1090.88
पॉवर	6	-7.13	337.01	329.88
जहाजरानी	6	-35.02	18.09	-16.93
अन्य	6	-1135.26	3.12	-1132.14

लेखापरीक्षा ने देखा कि कम्पनियों के राजस्व में ₹ 29691.18 करोड़ की समग्र अधिकतम वृद्धि उर्जा क्षेत्र से संबंधित सीपीएसईज़ में देखी गई थी जबकि राजस्व में ₹ 1132.14 करोड की समग्र अधिकतम कमी अन्य क्षेत्र में शामिल कम्पनियों के संबंध देखी गई।

नीचे दिए गए सीपीएसईज़ के राजस्व में वृद्धि के कारणों की लेखापरीक्षा समीक्षा में निम्नवत दर्शाया हैः

(i) उत्पाद शुल्क के लेखांकन के कारण राजस्व में वृद्धि

आईजीएएपी के तहत राजस्व उत्पाद शुल्क के निवल को माना जाता है जबकि इंड-एएस के तहत, राजस्व को उत्पाद शुल्क में सम्मिलित माना जाता है। परिणामस्वरूप, उत्पाद शुल्क को इंड-एएस के तहत एक व्यय के रूप में लाभ तथा हानि के विवरण में प्रस्तुत किया जाता है। लेखापरीक्षा ने देखा कि बीपीसीएल ने इंड-एएस के अनुसार राजस्व को मानने के दौरान उत्पाद शुल्क को शामिल करने के कारण राजस्व में ₹ 29,490.13 करोड़ (15.57 प्रतिशत) की वृद्धि सूचित की।

(ii) इलैक्ट्रिसिटी शुल्क के लेखांकरण के कारण राजस्व में वृद्धि

विद्युत की बिक्री से राजस्व प्रदत इलैक्ट्रिसिटी शुल्क का निवल आईजीएएपी के तहत माना जाता है। तथापि इंड-एएस-18 के अनुसार, राजस्व इलैक्ट्रिक शुल्क सहित माना जाता है। परिणामस्वरूप विद्युत क्षेत्र में कम्पनियों के विद्युत बिक्री से राजस्व इलैक्ट्रिक शुल्क सहित लाभ तथा हानि के विवरण में प्रस्तुत किया गया है तथा इलैक्ट्रिक शुल्क इंड-एएस के तहत एक व्यय के रूप में अलग से दर्ज किया जाता है। लेखापरीक्षा ने देखा कि इंड-एएस के तहत एनटीपीसी द्वारा मानित विद्युत की बिक्री से राजस्व अन्य व्यय

शीर्ष के तहत इलैक्ट्रिसिटी शूल्क में तदनुरूपी वृद्धि सहित ₹ 729.20 करोड़ तक बढ़ गया।

(iii) राजस्व तथा व्यय की मान्यता में समापन विधि की प्रतिशता के उपयोग के कारण राजस्व में वृद्धि

पूर्ण सेवा संविदा विधि[84] दी गई सेवाओं के मामलें में आईजीएएपी के तहत राजस्व तथा व्यय की मान्य विधि में से एक है। तथापि, इंड-एएस 18 केवल पूर्ण विधि[85] की प्रतिशता को लागू कर सेवाओं से राजस्व की मान्यता की अपेक्षा करता है।

लेखापरीक्षा ने देखा कि शिपिंग कोर्पोरेशन ऑफ इंडिया ने आईजीएएपी के तहत केवल एक यात्रा पूरी करने पर माल भाड़ा एवं प्रत्यक्ष प्रचालन व्यय यानि बंकर प्रभार, पोर्ट देय, कार्गो हेंडलिंग व्यय आदि को मान्यता दी। तथापि इंड-एएस के कार्यान्वयन पर, कम्पनी ने कुल यात्रा अवधि में से कट ऑफ तिथि पर यात्रा की पूर्ण अवधि के आधार पर समापन विधि प्रतिशता के अनुसार आनुपातिक के रूप में माल भाडे को मान्यता दी। साथ ही कट आफ डेट तक किए गए प्रचालन खर्चे यात्रा की कुल अवधि की तुलना में यथानुपात आधार पर दर्ज कि गए। इंड-एएस के अपनाने पर उपरोक्त समायोजन के परिणामस्वरूप, कम्पनी का राजस्व तथा लाभ 31 मार्च 2016 को समाप्त वर्ष हेतु ₹ 3.75 करोड़ तक बढ़ गया।

(iv) अनुमान आधार पर लक्ष्य आधारित प्रोत्साहन के लेखांकन के कारण राजस्व वृद्धि

आईजीएएपी के तहत, लक्ष्य आधारित प्रोत्साहन जैसे थोक छूट आदि को किए गए वास्तविक दावा के आधार पर राजस्व से अलग किए जाते हैं। तथापि इंड-एएस के तहत, ऐसी छूट अनुमान के आधार पर राजस्व से अलग की जाती है। लेखापरीक्षा ने देखा कि इंडियन ऑयल कम्पनी के संबंध में इंड-एएस के तहत प्रोत्साहन के लेखांकन की इस विधि को अपनाने के परिणामस्वरूप ₹ 2.07 करोड़ तक राजस्व वृद्धि हुई।

---

[84] *पूर्ण सेवा अनुबंध विधि लेखांकन की वह विधि है जो लाभ और हानि विवरण में राजस्व को केवल तब मान्य करती है जब अनुबंध के अंतर्गत सेवा प्रदान किया जाना पूर्णरूप से या काफी हद तक पूर्ण हो चुका हो।*

[85] *पूर्णता प्रतिशतता विधि लेखांकन की वह विधि है जो राजस्व को तब मान्य करती है जब लेखांकन अवधि में सेवाएं प्रदान की जा चुकी है। इस आधार पर राजस्व की मान्यता से अवधि के दौरान सेवा कार्यकलाप तथा प्रदर्शन के परिमाण पर महत्वपूर्ण जानकारी प्राप्त होती है।*

लेखापरीक्षा में देखे गए राजस्व कमी के कारण निम्न है।

(i) बिक्री कर तथा चुंगी के लेखांकन के कारण राजस्व में कमी

आईजीएएपी के तहत राजस्व को बिक्री कर तथा चुंगी सहित प्रस्तुत किया जाता है। इंड-एएस 18 के तहत, राजस्व लाभ तथा हानि के विवरण में एक व्यय के रूप में प्रस्तुत किये जा रहे बिक्री कर तथा चुंगी के परिणामस्वरूप बिक्री कर तथा चुंगी का निवल प्रस्तुत किया जाता है। लेखापरीक्षा ने देखा कि इंड-एएस के तहत बिक्री कर तथा चुंगी के लेखांकन के अंतर के परिणामस्वरूप ₹ 823.43 करोड़ तक ओएनजीसी के कुल राजस्व तथा व्यय में कमी हुई।

(ii) राजस्व मान्यता के समय के कारण राजस्व में कमी

माल की बिक्री से राजस्व को आईजीएएपी के तहत मान्यता तभी दी जाती है जब माल वास्तविक रूप से विक्रेता द्वारा प्रेषित किया जाता है। इंड-एएस के तहत, ऐसी परिस्थितियों में जहाँ माल विक्रेता के परिसर से प्रेषित हो जाता है परन्तु विक्रेता ऐसे माल पर प्रभावी प्रबंधकीय नियंत्रण को तब तक जारी रखता जब तक माल खरीददार के परिसर में नही पहुँच जाता तब राजस्व की मान्यता को आस्थगित किया जाता है। राजस्व को केवल तभी मान्यता दी जाती है जब माल खरीददार द्वारा स्वीकृत किया जाता है। लेखापरीक्षा ने देखा कि इंड एएस के तहत राजस्व मान्यता की इस प्रणाली को अपनाने से हिन्दुस्तान पैट्रोलियम लिमिटेड द्वारा आस्थगित बिक्री पर मुनाफे को समाप्त करने के परिणामस्वरूप कम्पनी के राजस्व में ₹ 4.38 करोड़ तक की कमी हुई।

8.10 परिसंपत्तियों के कुल मूल्य पर इंड एएस अपनाने का प्रभाव

परिसंपत्तियों के कुल मूल्य इंड-एएस 16- संपत्ति, संयंत्र, तथा उपस्कर (पीपीई), इंड-एस 38- अमूर्त परिसंप्तियाँ, इंड-एएस 32- वित्तीय दस्तावेजः प्रस्तुतीकरण, इंड-एएस 109- वित्तीय दस्तावेज तथा इंड-एएस 40 - निवेश संपत्ति के अंतर्गत आईजीएएपी की तुलना में निर्धारित लेखांकन की विधि में अंतर के कारण इंड-एएस के कार्यान्वयन पर प्रभावित होते हैं। इंड-एएस के प्रथम बार अंगीकरण के संबंध में इंड-एएस 101 नें इंड-एएस को पारगमन की तिथि को आईजीएएपी के तहत मापित वित्तीय विवरणों में यथा मानित उनके सभी पीपीई के मूल कीमत के साथ जारी रखने का चयन करने के लिए प्रथम बार

अंगीकारकर्ता को अनुमति प्रदान की, तथा डी कमीशनिंग देयताओं के लिए आवश्यक समायोजन करने के बाद पारगमन की तिथि पर इसकी मानी गई लागत के रूप में मूल कीमत की अनुमति दी। यह छूट इंड-एएस 38- अमूर्त परिसंपत्तियों तथा इंड-एएस 40- निवेश संपत्ति के अंतर्गत अमूर्त संपत्तियों के मूल्यांकन के लिए भी उपयोग की जा सकती है।

लेखापरीक्षा ने आईजीएएपी से इंड-एएस को पारगमन के कारण सीपीएसईज़ की कुल परिसंपत्तियों के मूल्य पर प्रभाव की समीक्षा की। लेखापरीक्षा में समीक्षा के अधीन 67 सीपीएसईज़ में से, 49 (73 प्रतिशत) कम्पनियों ने कुल परिसंपत्तियों के मूल्य पर समयोजन किया। इनमें मे, 29 सीपीएसईज़ (59 प्रतिशत) ने मूल्य में वृद्धि सूचित की तथा 20 सीपीएसईज़ (41 प्रतिशत) ने इंड-एएस के अंगीकरण के परिणामस्वरूप परिसंपत्तियों के कुल मूल्य में कमी सूचित की।

सीपीएसईज़ की कुल परिसंपत्तियों पर क्षेत्रवार प्रभाव तालिका 8.3 में दिए गया है।

तालिका 8.3 कुल परिसंपत्तियों के मूल्य पर इंड-एएस के अंगीकरण का क्षेत्रवार प्रभाव

क्षेत्र	कवर कम्पनियों की सं.	कुल परिसंपतियों के मूल्य में कमी (₹ करोड़ में)	कुल परिसंपत्तियों के मूल्य में वृद्धि (₹ करोड़ में)	निवल प्रभाव (₹ करोड़ में)
संचार	3	0	73560.66	73560.66
रक्षा	4	-1181.95	85.96	-1095.99
उर्जा	10	-1088.14	1796.31	708.17
उर्वरक	2	-73.52	0	-73.52
इन्फ्रास्ट्रक्चर	11	-123.91	372.39	248.48
धातू	4	-2894.54	2262.65	-631.89
खनन	15	-566.66	2813.16	2246.50
पॉवर	6	-15.35	519.06	503.71
जहाजरानी	6	0	15501.72	15501.72
अन्य	6	-5.26	15.19	9.93

सीपीएसईज़ की कुल परिसंपत्तियों के मूल्य में ₹ 73560 करोड़ की समग्र अधिकतम वृद्धि संचार क्षेत्र में सीपीएसईज़ के मामलों में देखी गई थी जबकि परिसंपत्तियों के कुल मूल्य में ₹ 1095.99 करोड़ की समग्र अधिकतम कमी रक्षा क्षेत्र में सीपीएसईज़ के मामलों में देखी गई थी।

परिसंपत्तियों के मूल्य में वृद्धि के कारणों की लेखपरीक्षा में समीक्षा ने निम्न दर्शाया:

(i) पीपीई की मान्यता नीति में परिवर्तन के कारण कुल परिसंपत्तियों में वृद्धि

इंड-एएस के अनुसार स्पेयर पार्टस, सेवा उपस्कर तथा अतिरिक्त उपस्कर जो पीपीई की परिभाषा को पूरा करते है पीपीए के रूप में माने जाने चाहिए और मालसूची के रूप में नहीं। लेखापरीक्षा ने देखा कि लेखांकन की इस विधि के परिणामस्वरूप पॉवर ग्रिड कार्पोरेशन ऑफ इंडिया द्वारा दर्ज पीपीई का मूल्य इंड-एएस के अंगीकरण के ₹ 45.32 करोड तक बढ़ गया।

(ii) उचित मूल्य पर पीपीई के मापन के कारण कुल परिसंपत्तियों में वृद्धि

समीक्षा के लिए चयनित 67 सीपीएसईज़ में से, भारत संचार निगम लिमिटेड ने इंड-एएस के अनुसार उचित मूल्य पर अपनी संपत्ति, प्लांट तथा उपस्कर का मापन किया। लेखापरीक्षा ने देखा कि आईजीएएपी के अंतर्गत मूल लागत के स्थान पर इंड-एएस में उचित मूल्यांकन के अंगीकरण के परिणामस्वरूप कम्पनी ने 31 मार्च 2016 को पीपीई के मूल्य में ₹ 69,445.48 करोड़ की वृद्धि को माना।

(iii) विखण्डन के प्रावधानो के कारण तेल तथा गैस परिसम्पत्तियों के मूल्य में समायोजन के कारण कुल परिसंपत्तियों के मूल्य में वृद्धि

आईजीएपी के तहत परिसंपत्तियों के विखण्डन के लिए किए गए प्रावधानों के मापन में छूट अपेक्षित नही है जबकि इंड-एएस के तहत, इन प्रावधानों को छूट मूल्य पर मापित किया जाता है, यदि धन का समय मूल्य का प्रभाव महत्वपूर्ण हो। लेखापरीक्षा ने देखा कि ओएनजीसी विदेश ने इंड-एएस 101 के अनुसार एच्छिक छूट का लाभ उठाते हुए पारगमन तिथि पर विखण्डन प्रावधनों की माप की। इसके परिणामस्वरूप ₹ 938.85 करोड तक परिसंपत्तियों के विखण्डन के लिए किए गए प्रावधानों में वृद्धि हुई तथा 1 अप्रैल 2015 को ₹ 852.32 करोड़ तक तेल तथा गैस परिसंपत्तियों में वृद्धि हुई।

इंड-एएस के कार्यान्वयन पर कुल परिसंपत्तियों के मूल्य में कमी के कारण निम्न हैः

वित्तीय परिसंपत्तियों तथा वित्तीय देयताओं के समायोजन के कारण कुल परिसंपत्तियों में कमी

आईजीएएपी के तहत वित्तीय परिसंपत्तियाँ तथा वित्तीय देयताओं का मूल्यांकन लागत पर होती हैं जबकि इंड-एएस के तहत, वित्तीय परिसंपत्तियों तथा वित्तीय देयताओं के मूल्य शोधन लागत पर मापे जाते हैं जिसमें "प्रभावी ब्याज दर" का उपयोग शामिल है। प्रभावी ब्याज लागू करने में, इकाई फीस की पहचान करती है जो वित्तीय दस्तावेज की प्रभावी ब्याज दर का एक अभिन्न हिस्सा है। वित्तीय देयताओं के लिए, इंड-एएस को पारगमन की तिथि पर वित्तीय देयताओं का उचित मूल्य उस वित्तीय देयता की नई शोधित लागत के रूप में माना गया है। यह समायोजन वित्तीय परिसंपत्तियों तथा वित्तीय देयताओं जैसे प्राप्त प्रतिभूति जमा, प्रदत प्रतिभूति जमा, दीर्घ कालिक ऋण आदि पर किया जाता है।

लेखापरीक्षा ने देखा कि एमटीएनएल के संबंध में इंड-एएस के लागू करने के परिणामस्वरूप उपरोक्त समायोजन के फलस्वरूप उसकी वित्तीय परिसंपत्तियों के मूल्य में ₹ 4913.98 करोड़ तक तथा वित्तीय देयताओं के मूल्य में ₹ 4780.11 करोड़ की कमी हुई।

लेखापरीक्षा ने यह भी देखा कि इंड-एएस का कार्यान्वयन के परिणामस्वरूप परिसंपत्तियों के वर्गीकरण में परिवर्तन हुआ जैसा नीचे दिखाया गया हैः

(i) बैंक बकाया के वर्गीकरण के कारण परिसंपत्तियों पर प्रभाव

बैंक बकाया आईजीएएपी के अनुसार नकद तथा नकद समतुल्य का हिस्सा है। तथापि, इंड-एएस के अनुसार, केवल तीन महीने से कम मूल परिपक्वता वाले लघु अवधि बैंक जमा नकद तथा नकद समतुल्य का हिस्सा बनेंगे। लेखापरीक्षा ने देखा कि वर्गीकरण में परिवर्तन के परिणामस्वरूप नेशनल हाईड्रो इलैक्ट्रिक पॉवर कार्पोरेशन लिमिटेड के ₹ 4682.37 करोड के बैंक जमा हुई जिसे इंड-एएस के अंतर्गत "वित्तीय परिसंपत्ति-चालू नकद एवं नकद समतुल्य को छोड़ कर बैंक बकाया" के रूप में वर्गीकृत किये जा रहे भारतीय जीएएपी में नकद तथा नकद समतुल्य के रूप में वर्गीकृत किए गए थे।

(ii) परिसंपत्तियों का पुनः वर्गीकरण

आईजीएएपी के तहत, भूमि के पट्टों को प्रचालन पट्टे तथा वित्तीय पट्टे के रूप में वर्गीकृत नही किया जाता है क्योकिं इसके लिए कोई निर्धारित विशिष्ट लेखांकन पद्धति नही थी। तदानुसार, ऐसे सभी पट्टो को स्थायी परिसंपत्तियों के रूप में पूंजीकृत किया गया था। इसके अलावा आईजीएएपी के अंतर्गत सन्निहित पट्टो को मान्य करने के लिए कोई मार्गनिर्देश नहीं था। तथापि इंड-एएस के तहत भूमि के कुछ पट्टो को इंड-एएस 17- पट्टे के प्रावधानों के अनुसार वित्तीय पट्टे माना गया है। लेखापरीक्षा ने देखा कि इंड-एएस के अंगीकरण पर पीपीई के वित्तीय पटटे के रूप में कुछ व्यवस्थाओं को मानने तथा प्रमुख मरम्मतों तथा पूंजीगत शेयरों के पूंजीकरण के परिणामस्वरूप स्टील ऑथोरिटी ऑफ इंडिया (सेल) के संबंध में ₹ 1,662.67 करोड़ तक पीपीए के मूल्य में वृद्धि हुई।

8.11 निवल संपत्ति पर इंड-एएस के अंगीकरण का प्रभाव

निवल संपति किसी कम्पनी की परिसंपत्तियों तथा देयताओं के मूल्य के बीच भिन्नता है। निवल संपत्ति (इक्विटी) प्रदत शेयर पूंजी, मुक्त आरक्षित निधि तथा प्रतिभूति प्रीमियम लेखा, संचित हानियों का कुल मूल्य, आस्थगित व्यय तथा बट्टे खाते न डाले गए विवध व्यय को कुल मूल्य से कम करके निकाला जाता है। मुक्त आरक्षित निधि में परिसंपत्तियों के पुनः मूल्यांकन, मूल्यह्रास एवं विलय के अवलेखन से सृजित आरक्षित शामिल नहीं होते हैं।

इंड-एएस के परिग्रहण इंड-एएस को पारगमन की तिथि पर इंड-एएस तुलन पत्र खोलने की तैयारी एवं प्रस्तुतीकरण का आदेश देता है। लेखांकन नीतियां जिन्हे एक इकाई अपने तुलन पत्र खोलने में प्रयोग करता है वे उन से भिन्न हो सकती है जिन्हें आईजीएएपी का प्रयोग करते हुए उस तिथि को उपयोग किया गया। इंड-एएस 101 - इंड-एएस का प्रथम बार अंगीकरण के प्रावधानों के अनुसार 31 मार्च 2015 को आईजीएएपी तुलन पत्र में प्रस्तुत की तुलना में 1 अप्रैल 2015 को परिसंपत्तियों एवं देयताओं की राशि के बीच कोई अंतर, इंड-एएस तुलन पत्र में प्रतिधारित लाभ के अंतर्गत निवल संपत्ति में माना जाना है।

सीपीएसईज़ की निवल संपत्ति पर इंड-एएस के कार्यान्वयन के प्रभाव की लेखापरीक्षा में निर्धारण में दिखाया कि समीक्षा के अधीन 67 सीपीएसईज़ में से, 44 सीपीएसईज़ (66 प्रतिशत) ने निवल संपत्ति में वृद्धि सूचित की तथा 21 सीपीएसईज़ ने निवल संपत्ति में (31 प्रतिशत) की कमी सूचित की। सीपीएसईज़ की निवल संपत्ति पर क्षेत्रवार प्रभाव तालिका 8.4 में दिया है।

तालिका 8.4 निवल संपत्ति पर इंड-एएस के अंगीकरण का क्षेत्रवार प्रभाव

क्षेत्र	कवर कम्पनियों की सं.	निवल सम्पत्ति में कमी (₹ करोड़ में)	निवल सम्पत्ति में वृद्धि (₹ करोड़ में)	निवल प्रभाव (₹ करोड़ में
संचार	3	-414.03	58792.54	58378.51
रक्षा	4	-1399.67	444.92	-954.75
उर्जा	10	-1321.53	41619.74	40298.21
उर्वरक	2	-12.29	84.10	71.81
इन्फ्रास्ट्रक्चर	11	-875.57	893.06	17.49
धातू	4	-89.74	328.26	238.52
खनन	15	-6079.61	1359.85	-4719.76
पॉवर	6	0	5029.36	5029.36
जहाजरानी	6	-709.73	350.98	-358.75
अन्य	6	-120.01	101.20	-18.81

संचार क्षेत्र से संबंधित सीपीएसईज़ के संबंध में सीपीएसईज़ की निवल संपति में ₹ 58378.51 करोड़ की समग्र अधिकत्तम वृद्धि देखी गई थी जबकि खनन क्षेत्र से संबंधित सीपीएसईज़ के संबंध में ₹ 4719.76 करोड़ की निवल संपत्ति की समग्र अधिकतम कमी देखी गई थी।

लेखापरीक्षा ने इंड-एएस के कार्यान्वयन पर सीपीएसईज़ की निवल संपत्ति में वृद्धि/कमी के लिए उत्तरदायी महत्वपूर्ण कारकों को देखा जो प्रस्तावित लाभांश का उलटाव, संपत्ति, संयंत्र एवं उपस्कर के उचित मूल्यांकन एवं वित्तीय दस्तावेजों के निवेश, पुनः वर्गीकृरण, वित्तीय परिसंपत्तियों पर हानि की पहचान और पैट्रोलियम क्षेत्र से संबंधित सीपीएसईज़ तेल तथा गैस परिसंपत्तियों के डिप्लीशन की गणना की विधि में परिवर्तन थे।

लेखापरीक्षा में देखे गए निवल संपत्ति में वृद्धि के कारण निम्न हैं:

(i) दीर्घ कालिक निवेशों के उचित मूल्यांकन के कारण निवल संपत्ति में वृद्धि

दीर्घ कालिक निवेश को मूल्य में कमी घटाकर लागत पर आईजीएएपी के अंतर्गत मापित किया जाता है जो अस्थायी के अलावा है। तथापि इंड-एएस के तहत, सहायक, सहयोगी एवं संयुक्त उद्यमों के अलावा कम्पनियों के इक्विटी दस्तावेजों में निवेश उचित मूल्य पर मापित किए जाते हैं। लेखापरीक्षा ने देखा कि पारगमन तिथि पर, ओएनजीसी ने 'अन्य व्यापक आय' (ओसीआई) के माध्यम से उचित मूल्य पर इन निवेशों का लेखांकन किया जिसके परिणामस्वरूप उनकी रोकी गई आय में (निवल संपत्ति) 1 अप्रैल 2015 तथा 31 मार्च 2015 को क्रमशः ₹ 10411.84 करोड़ तथा ₹ 11053.57 करोड़ तक की वृद्धि हुई।

गेल के मामलें में, 'अन्य व्यापक आय' के माध्यम से इक्विटी शेयरों में निवेशों के उचित मूल्यांकन के परिणामस्वरूप उसकी निवल संपत्ति में 31 मार्च 2016 को ₹ 4259.24 करोड़ तक वृद्धि हुई।

(ii) प्रस्तावित लाभांश की लेखांकन प्रक्रियां में परिवर्तन के कारण निवल संपत्ति में वृद्धि

तुलन पत्र की तिथि के बाद तथा वित्तीय विवरणों के अनुमोदन से पूर्व निदेशक मंडल द्वारा प्रस्तावित लाभांशों को आईजीएएपी के अंतर्गत समायोजन घटनाओं के रूप में माना गया था। तदनुसार प्रस्तावित लाभांश के लिए प्रावधान को देयता के रूप में माना गया था। तथापि, इंड-एएस के तहत, ऐसे लाभांशों को जब माना जाता है जब वे आम बैठक में पणधारियों द्वारा अनुमोदित होते है। लेखापरीक्षा ने देखा कि 31 मार्च 2016 (1 अप्रैल 2015 को ₹ 532.98 करोड़) को ₹ 772.81 करोड के प्रस्तावित लाभांश (लाभांश वितरण कर सहित) के लिए प्रावधानों के अंतर्गत शामिल देयता निवल संपत्ति को तदनुरूपी समायोजन से प्रतिवर्तित किया गया था। फलस्वरूप, कम्पनी की निवल संपत्ति समतुल्य राशि तक बढ़ी।

इसके अलावा, एनटीपीसी के मामलें में, प्रस्तावित लाभांश के समायोजन के प्रभाव के परिणामस्वरूप अप्रैल 2015 को ₹ 1736.71 करोड़ तथा 31 मार्च 2016 को ₹ 1732.63 करोड़ तक निवल सम्पत्ति में वृद्धि हुई।

निवल संपत्ति में कमी के कारण निम्न थे:

(i) पूर्व अवधि समायोजनों के लेखांकन में परिवर्तन के कारण निवल संपत्ति में कमी

पूर्व अवधि त्रुटियां, जो महत्वपूर्ण हैं उनकी खोज के बाद जारी करने के लिए अनुमोदित वित्तीय विवरणों के प्रथम सेट में इंड-एएस के प्रावधानों के अनुसार पूर्वव्यापी प्रभाव से सही किए जाने हैं। तथापि, आईजीएएपी के तहत एएस 5 केवल भावी प्रभाव से पूर्व अवधि मदो के परिशोधन की अपेक्षा करता है। लेखापरीक्षा ने देखा कि इंड-एएस के अंगीकरण पर पूर्व प्रभाव सहित पूर्व अवधि त्रुटि के परिशोधन के परिणामस्वरूप 1 अप्रैल 2015 को कोचिन शिपयार्ड लि. की निवल संपत्ति में ₹ 18.40 करोड़ तक की कमी हुई तथा 2015-16 के दौरान उसके निवल लाभ में ₹ 4.32 करोड़ तक की कमी हुई।

(ii) कर्मचारियों को दिये गए ऋणों की लेखांकन प्रक्रिया में परिवर्तन के कारण निवल संपति में कमी।

कर्मचारियों को दिये गए ऋण आईजीएएपी के तहत पारगमन मूल्य पर वित्तीय विवरण में दर्ज किए गए थे। तथापि, इंड-एएस के तहत, कर्मचारियों को रियायत दर दिए गये ऋण प्रभावी ब्याज दर को अपनाते हुए शोधन लागत पर मान्य किए जाने अपेक्षित हैं। लेखापरीक्षा ने देखा कि ओएनजीसी विदेश लि. के प्रतिधारित अर्जन में ऐसे ऋणों तथा लेनदेन मूल्य की परिशोधित लागत के बीच अंतर के समायोजन के परिणामस्वरूप 01 अप्रैल 2015 तथा 31 मार्च 2016 को क्रमशः ₹ 7.17 करोड़ तथा ₹ 6.99 करोड़ तक उसकी निवल संपत्ति में कमी हुई।

8.12 निष्कर्ष

इंड-एएस के अंगीकरण के परिणामस्वरूप वित्तीय रिपोर्टिंग फ्रेमवर्क में परिवर्तन के परिणामस्वरूप ऐतिहासिक लागत मूल्यांकन के प्रति उचित मूल्यांकन के उपयोग तथा अंतर्निहित संव्यवहारों के कानूनी रूप की अपेक्षा वास्तविक पर अधिक ध्यान में वृद्धि हुई। लेखापरीक्षा विश्लेषण ने दर्शाया कि चयनित सीपीएसईज़ के कर, बाद लाभ संपत्ति, संयंत्र तथा उपस्कर, वित्तीय निवेश तथा निवल संपत्ति के मूल्य इंड-एएस के अंगीकरण द्वारा प्रभावित हुए थे। इंड-एएस के अंतर्गत राजस्वों की पहचान की विधि में बदलाव ने भी सीपीएसईज़ द्वारा मान्य राजस्व को प्रभावित किया। जिन्हे इंड-एएस ने अपनाया

था। बदलावों को 31 मार्च 2017 को समाप्त वर्ष के लिए चयनित सीपीएसईज़ के वित्तीय विवरणों में प्रकट किया गया है। इन बदलावों पर संबंधित सीपीएसईज़ के निष्पादन तथा वित्तीय स्थिति के निर्धारण के दौरान उचित ध्यान दिया जाना चाहिए।

इस अध्याय पर कार्पोरेट मामलों के मंत्रालय के उत्तर (मार्च 2018) को संबंधित पैराग्राफों में शामिल किया गया है।

नई दिल्ली
दिनांक : 09 जुलाई 2018

(अश्विनी अत्री)
उप नियंत्रक-महालेखापरीक्षक
एवं अध्यक्ष, लेखापरीक्षा बोर्ड

प्रतिहस्ताक्षरित

नई दिल्ली
दिनांक : 09 जुलाई 2018

(राजीव महर्षि)
भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक