

IFRS 問答集

一、建構公捐臍帶血庫會計處理疑義

問題背景

- 一、A 公司為一臍帶血銀行，除依合約為個人提供臍帶血幹細胞之私存服務外，該公司亦透過收集、處理並儲存公捐臍帶血之方式，建構一公捐臍帶血庫。當病患有需要時，醫療移植機構可透過臍帶血庫之資料進行 HLA（人類白血球抗原）基因配對，如有合適之臍帶血，即將該臍帶血取出進行移植。因此，A 公司透過該公捐臍帶血庫，提供 HLA 基因配對服務並移轉臍帶血幹細胞。
- 二、該公捐臍帶血庫由眾多經處理並冷凍保存之個別臍帶血袋所組成，係實體存在且可個別辨認之資產。藉由 HLA 基因配對服務，A 公司可透過移轉血庫中配對合適之臍帶血產生收入。
- 三、受限於基因配對成功之可能性及未來醫療技術之發展性等因素，並非所有臍帶血袋皆可符合醫療用途需求或存在相同機率而全部移轉完畢。換言之，A 公司為建構公捐臍帶血庫而大量收集、處理並儲存之公捐臍帶血，目的係為建立一「臍帶血資料庫」，實質上係提高臍帶血配對成功而移轉之機率。惟公捐臍帶血庫之臍帶血最終仍須藉由配對成功之移轉，方能獲取收入。

Q：

A 公司對「公捐臍帶血袋」及「公捐臍帶血資料庫」之會計處理為何？

Ans：

- 一、依國際會計準則第 2 號「存貨」（以下簡稱 IAS2）第 6 段之規定，存貨係指符合下列任一條件之資產：
 - (a) 持有供正常營業過程出售者；
 - (b) 正在製造過程中以供前述銷售者；或
 - (c) 將於製造過程或勞務提供過程中耗用之原料或物料（耗材）。
- 二、依 IAS2 第 9 段之規定，存貨應以成本與淨變現價值孰低衡量。
- 三、依 IAS2 第 10 段之規定，存貨成本應包含所有購買成本、加工成本

- 及為使存貨達到目前之地點及狀態所發生之其他成本。
- 四、依 IAS2 第 11 段之規定，存貨之購買成本包含購買價格、進口稅捐與其他稅捐（企業後續自稅捐主管機關可回收之部分除外），以及運輸、處理與直接可歸屬於取得製成品、原料及勞務之其他成本。交易折扣、讓價及其他類似項目應於決定購買成本時減除。
- 五、依 IAS2 第 15 段之規定，包含於存貨成本內之其他成本僅限於使存貨達到目前之地點及狀態所發生者。例如，將非製造費用或為特定顧客設計產品之成本列入存貨成本可能尚屬適當。
- 六、依 IAS2 第 16 段之規定，排除於存貨成本之外而於發生當期認列為費用之例包括：
- (a) 異常耗損之原料、人工或其他製造成本；
 - (b) 儲存成本，除非該成本為進入下一製造階段前之製造過程所需者；
 - (c) 對存貨達到目前之地點及狀態無貢獻之管理費用；及
 - (d) 銷售成本。
- 七、依 IAS2 第 28 段之規定，當存貨發生毀損、全部或部分過時或售價下跌時，該存貨成本可能無法回收。當至完工尚需投入之估計成本及銷售所需估計成本上升時，存貨成本可能亦無法回收。存貨之成本高於淨變現價值時將成本沖減至淨變現價值之處理，係符合資產帳面金額不得超過預期自銷售或使用可實現金額之觀點。
- 八、依 IAS2 第 36 段之規定，財務報表應揭露：
- (a) 存貨衡量所採用之會計政策（包括所採用之成本公式）；
 - (b) 存貨總帳面金額及企業所適用分類之各類別存貨帳面金額；
 - (c) 按公允價值減出售成本列報之存貨帳面金額；
 - (d) 當期認列為費用之存貨金額；
 - (e) 依第 34 段任何沖減存貨而認列為當期費用之金額；
 - (f) 依第 34 段作任何存貨沖減之迴轉，而減少認列為當期費用之存貨金額；
 - (g) 導致企業依第 34 段作存貨沖減之迴轉之情況或事項；及
 - (h) 供作負債擔保之存貨帳面金額。
- 九、依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（以下簡稱 IAS1）第 125 段之規定，企業應揭露於報導期間結束日對有關未來所作之假設及估計不確定性之其他主要來源之資訊，該等假設及不確定性具有導致資產及負債帳面金額於下個財務年度重大調整之重大風險。

- 十、依國際會計準則第 38 號「無形資產」（以下簡稱 IAS38）第 64 段之規定，內部產生之品牌、刊頭、出版品名稱、客戶名單及實質上類似項目之支出無法與發展整體業務之成本區分。因此，該等項目不得認列為無形資產。
- 十一、A 公司透過收集、處理並儲存公捐臍帶血之方式建構一公捐臍帶血庫，並藉由移轉該個別臍帶血袋予他人使用以產生收益，該臍帶血袋係 A 公司持有供正常營業過程出售之資產，符合 IAS2 第 6 段存貨之定義。
- 十二、A 公司於取得臍帶血後，須經技術人員檢驗，並辨認出可供移植之臍帶血後始達可供銷售狀態，故前述過程中所發生直接可歸屬於辨認出可供移植之臍帶血之支出，依 IAS2 第 10 至 11 段之規定，應列入存貨成本。於已辨認出可供移植之臍帶血後發生之相關支出（例如儲存成本或登錄資料庫成本），則應依 IAS2 第 15 至 16 段之規定於發生當期認列為費用。
- 十三、A 公司於後續期間應依 IAS2 第 9 段之規定以成本與淨變現價值孰低衡量該存貨。A 公司應估計臍帶血袋之合理保存期限，對於臍帶血袋超過合理保存期限而未出售之部分，A 公司應依 IAS2 第 28 段之規定將成本沖銷至淨變現價值。對於未超過合理保存期限之臍帶血袋，則受限於基因配對成功可能性及未來醫療技術發展性等因素，並非所有臍帶血袋皆可符合醫療用途需求或均存在相同出售機率而可全部移轉完畢，因此臍帶血袋存有成本無法回收之可能性，A 公司於衡量淨變現價值時應考量影響臍帶血袋於合理保存期限內出售之因素（例如市場需求、配對成功機率、臍帶血袋存量、未來醫療技術發展性等），以避免高估淨變現價值。
- 十四、A 公司應依 IAS2 第 36 段之規定揭露臍帶血袋存貨之相關資訊，並依 IAS1 第 125 段之規定揭露於報導期間結束日對有關未來所作具有導致資產及負債帳面金額於下個財務年度重大調整之重大風險之假設及估計不確定性之其他主要來源之資訊，例如，所估計臍帶血袋之合理保存期限、用以估計合理保存期限之關鍵假設及影響臍帶血袋於合理保存期限內出售之因素。
- 十五、A 公司所建構公捐臍帶血資料庫之功能為提供醫療移植機構及他人搜尋及配對臍帶血，其建構愈完善可能愈可提高臍帶血配對機率。惟買方最終購入者為臍帶血，而非該資料庫，A 公司無法藉由單獨出售該資料庫而獲取未來經濟效益，故建構該臍帶血資料庫之支出

無法與 A 公司發展整體業務之成本區分，該資料庫較類似 IAS38 第 64 段所述內部產生之品牌、刊頭、出版品名稱、客戶名單及實質上類似項目之支出，故 A 公司不得將該臍帶血資料庫認列為無形資產。

