

CONTROVERSE PRIVIND RECUNOAȘTEREA, AMORTIZAREA ȘI DEPRECIEREA MĂRCILOR

Lect. sup. Rodica Frunze, ASEM

Marks, through their complex content, gather a number of attributes that determines communication and transforms them into highly efficient means for any organization, awareness and differentiation in the current economic landscape. Contemporary developments of the global economy underline the role of more and more importance of brands in the development of the global markets and of the interstate commercial relations.

Amploarea dezbaterilor este diferită, în funcție de modul de obținere a mărcilor: mărci achiziționate separat, mărci achiziționate în cadrul unei grupări de entități și mărci create de entitate. Mărcile achiziționate separat nu ridică, în principiu, probleme particulare. Totuși, în cazul acestora, a existat opoziție față de posibilitatea de a le separa de entitate. Astfel, în Germania, în conformitate cu Codul mărcilor, din 1961, era posibilă cedarea unei mărci doar împreună cu întreaga entitate sau cu partea de entitate deținută. Prin alinierea la normele europene, s-a permis vânzarea separată a unei mărci, similar cu orice alt activ al entității. Trebuie însă precizat că termenul „marcă” nu figurează, în mod expres, în postul bilanțier „Active nemateriale”. Mărcile sunt incluse în termenul „Embleme comerciale”.

Astăzi, toate sistemele contabile importante prevăd recunoașterea în bilanț a mărcilor achiziționate separat. Pot apărea, totuși, în continuare, discuții asupra prețului plătit, preț care nu reflectă, întotdeauna, valoarea reală a mărcii. Existența unei diferențe de preț între două oferte nu corespunde neapărat unei creșteri a valorii mărcii, ci constituie modalitatea prin care se îndepărtează un concurent.

În cazul mărcilor achiziționate în cadrul unei grupări de entități, s-a considerat, cel mai adesea, că activele separabile ale fondului comercial pot reprezenta elemente nemateriale identificabile, ce trebuie contabilizate la valoarea lor justă, chiar dacă ele nu figurau în

contabilitatea societății achiziționate. Au existat însă și puncte de vedere conform cărora caracteristicile mărcilor sunt de asemenea natură, încât ele fac parte din fondul comercial și trebuie tratate ca atare. Altfel spus, marea majoritate a mărcilor nu sunt separabile de restul entității și valoarea lor nu poate să fie determinată în mod fiabil. Aceste puncte de vedere au făcut obiectul unor critici violente, deoarece unele dintre elementele nemateriale sunt de o asemenea importanță pentru entitate, încât este indispensabilă contabilizarea lor separată. Având în vedere acest aspect, 11 entități britanice au comandat cabinetului Arthur Andersen, în 1992, un raport asupra progreselor înregistrate în materie de evaluare a mărcilor și a altor active nemateriale. Raportul a prezentat directive profesionale, pentru evaluarea elementelor nemateriale, și a concluzionat că există metode de evaluare susceptibile să fie acceptate.

Mărcile create de entitate au provocat însă cele mai multe dezbateri, existând poziții pro și contra recunoașterii acestora în bilanț. Merită amintită, în acest context, preocuparea Consiliului Național al Contabililor (CNC) din Franța, care a publicat, în 1992, un raport de sinteză referitor la contabilizarea și evaluarea mărcilor create de entitate. În acest raport, se precizează că un element nematerial, creat de entitate, trebuie să fit înscris în activul bilanțier, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- este posibil să se demonstreze, cu o probabilitate rezonabilă, că el este susceptibil să genereze avantaje economice viitoare pentru entitate;
- este destinat să fie utilizat în mod durabil de către entitate;
- costul său poate să fie măsurat fiabil, cu ajutorul unui proiect individualizat.

Întregul raționament se bazează pe noțiunea de proiect. Proiectul reprezintă un ansamblu de acțiuni conjugate și programate, pentru a produce rezultate specifice, respectându-se, însă, anumite restricții de timp, cost și mijloace.

Stadiile de realizare a unui proiect de creare a unei mărci sunt sintetizate astfel:

Perioade tehnice	Faze tehnice	Tratamentul contabil pentru fiecare fază	Faze contabile
Concepție	Faza 1: căutarea unui semn distinctiv	Cheltuieli ale perioadei	Fază conceptuală
	Faza 2: administrativă	De regulă, cheltuieli ale perioadei	
Realizare	Faza 3: prelansarea mărcii și a produsului	De regulă, cheltuieli ale perioadei	
	Faza 4: lansarea mărcii și a produsului	Imobilizări	Fază de producție
Utilizare	Faza 5: utilizarea mărcii	Cheltuieli sau imobilizări	Fază de utilizare

Descrierea procesului trebuie să permită identificarea diferitelor tipuri de cheltuieli, care intervin în fiecare stadiu de dezvoltare al mărcii și măsurarea, în mod fiabil, a costului de producție al mărcii. Pentru determinarea costului de producție, din totalul cheltuielilor angajate în diferite faze, se rețin doar cele care pot fi atribuite în mod indiscutabil creării mărcii. Cheltuielile angajate în faza de concepție propriu-zisă și cheltuielile privind înregistrarea mărcii sunt incluse din costul de producție al acesteia. În mod similar, sunt excluse cheltuielile ocazionate de prelansarea mărcii și produsului, deoarece, în acest stadiu, entitatea nu poate demonstra reușita tehnică și rentabilitatea comercială a proiectului. Deși conceptul de proiect permite identificarea întregului proces de creare a mărcii, aplicarea principiului prudenței și a principiului periodicității, fază cu fază, conduce la capitalizarea unei părți reduse din costurile angajate, ceea ce are ca efect creșterea inegalităților de tratament între mărcile create și mărcile achiziționate.

La rândul lor, unele entități britanice, profitând de lipsa de precizie a normelor, au capitalizat mărcile create intern. Această atitudine s-a bazat pe raționamentul că, prin imputarea fondului comercial asupra rezervelor, realizează o subevaluare a bilanțului, entitățile devenind mai vulnerabile. În aceste condiții, contabilizarea mărcilor create permite ameliorarea imaginii prezentate în bilanț, prin majorarea activului net și diminuarea aparentă a ratei de îndatorare.

Majoritatea specialiștilor se declară, însă, împotriva capitalizării mărcilor create de entitate. Această atitudine este, de regulă, motivată prin dificultatea măsurării valorii mărcilor, la data creării lor și la fiecare inventar, condițiile în care fiecare marcă este unică. W. Ballwiese asociază nerecunoașterea mărcilor create, mai degrabă, cu incertitudinea privind metodele de evaluare decât cu caracterul inexistent al unei asemenea valori. Altfel spus, nerecunoașterea mărcilor create este justificată de aplicarea principiului prudenței. Mărcile create nu au făcut obiectul unei tranzacții între un vânzător și un producător. În lipsa unui preț de piață, apare riscul ca producătorul să supraestimeze valoarea mărcilor sale. Disputele privind tratamentul mărcilor nu s-au limitat însă la recunoașterea lor inițială, ci au avut în vedere și politica de depreciere a acestora.

Divergențele sunt legate, în principiu, de obligativitatea amortizării mărcilor și de stabilirea unei durate determinate de viață pentru ele.

Principalele argumente contra unei durate de viață determinate, deci contra amortizării mărcilor sunt:

- În unele țări, precum Franța, Germania, SUA, mărcilor li se acordă protecție legală, pe o perioadă de timp nedeterminată. Altfel spus, din punct de vedere legal, proprietarul nu are limite temporale, în utilizarea mărcii.
- Anumite mărci au o durată de viață îndelungată. De exemplu, în Franța, mărcile Moet (pentru șampanie), Martell și Remy Martin (pentru coniac), Evian (pentru ape minerale) au o vechime de aproximativ 150 de ani. La acestea, se pot adăuga alte exemple de mărci „vechi”: Coca-Cola, The Times, Walt Disney etc. Chiar dacă durata de utilitate nu poate să fie cunoscută cu exactitate, de la data recunoașterii inițiale a mărcilor, vârsta este un element de probă „ex post”, care confirmă ideea unei durate de utilitate îndelungate. Astfel, în Marea Britanie, există mărci de whisky mai vechi decât Statele Unite.
- Valoarea unei mărci este, de cele mai multe ori, întreținută sau majorată prin realizarea unor cheltuieli imense cu publicitatea. Amortizarea mărcilor ar însemna o dublă diminuare a rezultatului: cheltuieli cu amortizarea și cheltuieli cu întreținerea.
- Se acceptă posibilitatea ca valoarea unei mărci să intre în declin, dar se respinge caracterul regulat al unui asemenea declin. În astfel de situații, pare mai adecvat să se contabilizeze o depreciere a mărcii, decât să se procedeze la amortizarea ei, în mod regulat.

Cei care susțin amortizarea mărcilor și stabilirea unei durate de viață determinate pentru acestea avansează următoarele răspunsuri la argumentele prezentate anterior:

- Deși dreptul de a exploata o marcă există, pentru o perioadă nedeterminată, mărcile sunt strâns legate de produsele vândute sub marcă, iar produsele, tehnologiile lor, așteptările clienților și condițiile pe piață se schimbă în permanență. În consecință, dacă marca nu este susținută prin acte de gestiune, care să anticipeze aceste schimbări, valoarea sa se diminuează rapid. Se observă, astfel, o divergență între abordarea economică, conform căreia marca reprezintă un instrument de identificare ce procură un avantaj neexclusiv și limitat în timp, abordare care influențează tratamentul contabil al mărcii, și abordarea juridică, conform căreia marca generează un drept de proprietate exclusiv și nelimitat, abordare care influențează tratamentul fiscal al mărcii.
- Cheltuielile angajate pentru întreținerea mărcii nu constituie un argument pentru o durată de viață nelimitată. Valoarea unei mărci depinde de relațiile cu clienții. În timp, unele relații se slăbesc, iar prin publicitate se creează relații cu clienți noi. Conform acestui raționament, mărcile achiziționate sunt înlocuite cu mărci create, acestea din urmă neputând fi recunoscute în bilanț.
- Deși există exemple de mărci care nu-și pierd din valoare, există și mărci care au dispărut.

Lipsa de consens privind conceptul și durata de amortizare a mărcilor nu se manifestă doar la nivel doctrinar, ci poate fi identificată și la nivel reglementar și practic. Astfel, dacă avem în vedere două țări încadrate, de regulă, din punct de vedere contabil, în același grup – Europa continentală – se constată că, în timp ce reglementările din Franța admit neamortizarea mărcilor, reglementările din Germania prevăd amortizarea acestora, în toate cazurile, pe durate extrem de scurte. Existența unor soluții așa de divergente se poate explica prin libertatea autorizată de directivele europene în materie, dar și factori economici, juridici, social-culturali sau prin practicile entităților în materie de netezire a rezultatelor și, în general, de stabilire a politicii contabile.

Conform standardului IAS 38, după contabilizarea sa inițială, o imobilizare necorporală trebuie să fie contabilizată la costul său, diminuat cu amortizările și pierderile de valoare cumulate. Mărimea amortizabilă a unei imobilizări necorporale trebuie să fie repartizată, în mod sistematic, pe durata de utilitate estimată. Există o prezumție criticabilă, conform căreia durata de utilitate a unei imobilizări necorporale nu poate să depășească 20 de ani. Totuși, în cazuri rare, pot exista elemente probante și convingătoare că durata de utilitate a unei imobilizări necorporale este mai mare de 20 de ani. Pentru a analiza în ce măsură durata de utilitate a unei mărci este susceptibilă să depășească 20 de ani, o entitate trebuie să țină cont de următorii factori:

- protecția legală a mărcii și controlul entității asupra veniturilor generate de utilizarea sa;
- poziția dominantă (leadership) a mărcii, care poate fi apreciată în funcție de partea de piață a mărcii, de diferența de preț pe care o generează sau de atitudinea consumatorilor;
- vârsta mărcii;
- capacitatea managerilor de a gestiona numele mărcii și de a măsura efectele acțiunilor de susținere a numelui respectiv;
- stabilitatea și întinderea geografică a pieței, în care operează marca;
- tendința pe termen lung a beneficiilor pe care marca este susceptibilă să le genereze; și
- intenția de a utiliza marca și de a obține beneficii pe termen lung.

În situații excepționale, anumite mărci pot pierde din valoare. Pentru a stabili dacă există o pierdere de valoare a mărcilor, trebui aplicat standardul IAS 36. Acest standard precizează că o entitate trebuie să estimeze, cel puțin la sfârșitul fiecărui exercițiu, valoarea recuperabilă a imobilizărilor următoare, chiar dacă nu există indicii că activul a pierdut din valoare, imobilizările necorporale, care nu sunt disponibile pentru utilizare, și imobilizările necorporale amortizate pe o durată mai mare de 20 de ani.

IAS 38 acceptă, ca prelucrare alternativ autorizată, reevaluarea imobilizărilor necorporale. Valoarea reevaluată este valoarea justă la data reevaluării, diminuată cu amortizarea cumulată și cu pierderile de valoare cumulate. Valoarea justă trebuie determinată prin referință la o piață activă. IAS 38 precizează însă că, pentru mărci, nu poate exista o piață activă, deoarece fiecare marcă este unică. Prețul plătit pentru un activ nu furnizează, întotdeauna, indicații suficiente pentru a stabili valoarea justă a altui activ. Rezultă că, în absența unei baze fiabile de evaluare, IAS 38 nu permite reevaluarea mărcilor.

Adoptarea unui standard internațional, privind imobilizările necorporale, nu este în măsură să pună capăt controverselor privind recunoaștea, evaluarea și amortizarea mărcilor. Tratatamentul contabil al mărcilor, se situează în continuare, în centrul conflictului dintre două caracteristici fundamentale ale informației contabile: relevanța și fiabilitatea. Și interesul este cu atât mai mare cu cât asocierile făcute, de regulă, între filosofia contabilă anglo-saxonă și relevanță, pe de o parte, și filosofia european-continentală și fiabilitate, pe de altă parte, nu se aplică în cazul mărcilor.