

Aspecte teoretice și practice privind tratamentul contabil al brandurilor/mărcilor ca imobilizări necorporale

Conf. univ. dr. Cristina NICOLAESCU^a, lect. univ. dr. Monica VERESS^b

^{a, b} Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

Changes in accounting standards for intangible assets have been an important source of academic research. Numerous studies have focused on how different standards are integrated in various countries. This article focuses on how the accounting recognition of intangible assets is regulated in Romania, specifically by Order of the Minister of Public Finance No. 1802/2014 for the approval of Accounting regulations regarding the individual annual financial statements and consolidated annual financial statements, subsequently amended and supplemented. Since intangible assets are many and varied, this article aims to present only the accounting treatment of marks/brands. For this purpose, it will present both theoretical aspects related to the topic, namely the definition of the terms brand and mark, their accounting treatment according to international and national standards, as well as practical, concrete aspects, through case studies.

Keywords: intangible assets, mark, brand, accounting

Termeni-cheie: imobilizări necorporale, marcă, brand, contabilitate

Clasificare JEL: M40, M41, M48, M49

To cite this article: Cristina Nicolaescu, Monica Veress, *Aspecte teoretice și practice privind tratamentul contabil al brandurilor/mărcilor ca imobilizări necorporale*, *CECCAR Business Review*, N° 9/2024, pp. 2-10, <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2024.09.01>

➔ Introducere

Pentru început trebuie să facem distincția între *brand* și *marcă*.

Astfel, **marca** este un element care diferențiază un produs/serviciu de alte produse/servicii similare. Ea poate fi un simbol grafic, un logo, o denumire, un desen, un cuvânt, o frază etc. prin care se poate recunoaște un produs/serviciu.

Pentru a-și proteja marca, entitățile economice o înregistrează adesea la Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci (OSIM), ceea ce face ca ea să fie proprietatea entității. Majoritatea firmelor au o marcă, chiar dacă nu protejată. În cazul în care pentru crearea mărcii respective nu s-au putut recunoaște cheltuieli, societatea nu va putea înregistra marca în contabilitate.

Conform American Marketing Association, marca poate fi definită ca fiind un nume, o expresie, un design, un simbol sau o combinație a acestor elemente care ar trebui să identifice bunurile și serviciile companiei sau ale unui grup de companii, diferențiindu-le de cele ale concurenței (Ogilvy și Aaker, 2011). Aaker (1991, 1996) susține că „marca nu este numai un activ strategic, ci și principala sursă de avantaj competitiv pentru o companie a cărei viziune este concentrată pe afacere”.

Pe de altă parte, **brandul** este un „mix de atribute tangibile și intangibile, simbolizate printr-o marcă și care, dacă beneficiază de un management corect, creează și influențează valoarea unei afaceri” ([Bogdan, 2018](#)). Prin urmare, marca este un prim pas în crearea unui brand.

Ca valoare intangibilă, brandul este important și strategic pentru companii, din mai multe motive, dar mai ales pentru că prin el se creează speranțe, emoții, experiențe, putând influența decizia de achiziție a clienților ([Wasserman, 2015](#); [Perez și Famá, 2006](#)). Aceste experiențe reprezintă mai mult decât simpla utilizare a produsului sau serviciului și determină o interacțiune mai intensă cu el (*ISO 20671 Brand Evaluation — Principles and Fundamentals*, 2019). Un brand reprezintă o sursă unică de avantaj competitiv, deoarece îi permite entității să creeze valoare pentru acționari într-un mod eficient, în care competitorii săi nu o pot crea ([Barney, 2001](#)). Are logică să continuăm să discutăm despre evaluarea brandului întrucât acesta contribuie la generarea de flux de numerar viitor pentru companie.

[Ogilvy și Aaker \(2011\)](#) susțin că „un brand este promisiunea pe care o companie o face clienților săi și legătura emoțională unică pe care clienții o stabilesc cu compania ori de câte ori o astfel de promisiune este livrată cu ocazia fiecărei interacțiuni”. [Kotler \(2016\)](#) consideră că „multe companii cred că munca lor de construire a brandului este gata atunci când au stabilit numele și logoul brandului. De fapt, ele au finalizat doar etapa de început a procesului de construire a identității de brand. Brandul lor va avea o identitate pe rafturile supermarketurilor. Orice persoană care navighează printre rândurile unui supermarket va vedea mii de identități de brand, iar în cadrul fiecărei categorii (de exemplu, bere), persoana respectivă va vedea mai multe identități. Dar acestea nu înseamnă mare lucru pentru cumpărătorii care nu sunt informați”. Este evident că brandul reprezintă un univers complex cu multe variabile legate între ele de aspecte psihologice referitoare la piață și consumatori. Din aceste motive putem observa evoluția raportului valorilor intangibile.

➔ Metode de evaluare a mărcii/brandului

O primă condiție pentru a înregistra un element în contabilitate este ca acesta să aibă o valoare.

Pe plan internațional există multe metode prin intermediul cărora se poate calcula valoarea unei mărci, respectiv a unui brand, după cum urmează:

✓ **Evaluarea bazată pe costuri.** Mărcile/brandurile pot fi evaluate fie prin luarea în considerare a costului real suportat în timpul achiziției, dezvoltării sau menținerii lor, fie la un cost care ar fi suportat în cazul în care marca/brandul ar fi recreat(ă) în cadrul prezentei afaceri și actualelor condiții economice. Cu alte cuvinte, ideea acestei metode este să se cumuleze toate costurile și cheltuielile istorice ale brandului până la momentul evaluării ([Barwise et al., 1989](#)). Punctul slab al procedurii este că, dacă evaluarea se face pe baza costului real, aceasta nu este foarte relevantă în timp, iar în cazul înlocuirii este foarte dificil să se ajungă exact la același cost al recreării mărcii/brandului în situația actuală. Ca informație suplimentară, datorită adaptării IFRS, activele și capitalurile proprii și datoriile ar trebui readaptate conform valorii reale, și nu prețului de achiziție.

✓ **Evaluarea bazată pe valoarea de piață.** Aceasta este bazată pe valoarea obiectivă a pieței, respectiv valoarea justă, fiind în concordanță cu principiile contabile, dar, din păcate, nu există o valoare lichidă a pieței pentru tranzacția unei mărci/unui brand. [Fischer \(2007\)](#) ia în considerare acest punct de vedere deoarece valoarea mărcii/brandului este inclusă implicit în valoarea de piață a unei companii, provocarea fiind reprezentată de separarea celor două valori. Astfel, aplicabilitatea metodei este limitată la firmele înregistrate public.

✓ **Evaluarea bazată pe venit.** Metoda fluxului de numerar redus este o abordare a procesului de evaluare bazată pe venit, care este fondată pe teoria că valoarea unei afaceri este egală cu valoarea prezentă a beneficiilor sale viitoare proiectate, care se presupune că vor continua neîntrerupt. Sumele fluxurilor de numerar proiectate și valoarea terminală sunt diminuate la data evaluării utilizându-se o rată de reducere adecvată care cuprinde riscurile specifice situației în care are loc evaluarea companiei. Această metodă are submetode directe (reducerea redevențelor, valoarea premium a prețului și a volumului, fluxul de numerar incremental) și indirecte (împărțirea veniturilor, câștigurile în exces aferente mai multor perioade).

Metoda de reducere a redevențelor este foarte apreciată pe piață, fiind utilizată mai ales de experți bancari, contabili și avocați specializați pe probleme legate de mărcile înregistrate. Potrivit lui [Salinas \(2009\)](#), metoda se bazează pe ideea conform căreia compania va trebui să plătească redevențe unei terțe părți pentru utilizarea mărcii înregistrate dacă aceasta nu o deține. Cu alte cuvinte, valoarea mărcii poate fi capitalizată la valoarea prezentă a unor beneficii economice viitoare prin economisirea plăților de redevențe, deoarece compania deține marca.

➔ **Tratamentul contabil al brandului/mărcii**

Din punct de vedere contabil, distincția dintre cele două concepte nu este foarte importantă în ceea ce privește contabilizarea lor, principiile fiind aceleași.

Multe lucrări de cercetare au examinat impactul pe care l-a avut decizia de a face obligatorii standarde precum IFRS asupra organizațiilor, țărilor și economiilor. Interesant este faptul că anumiți autori au studiat și relația dintre modul în care standardele de contabilitate sunt aplicate și tendințele în conservatorismul contabil. De exemplu, [André et al. \(2015\)](#) au raportat un declin per total al conservatorismului contabil după adoptarea IFRS și atribuie această tendință testelor obligatorii de depreciere pentru valorile intangibile, așa cum este prevăzut în standarde. Deteriorarea prematură le permite managerilor să amâne recunoașterea știrilor rele referitoare la câștiguri, în acest fel reducând conservatorismul condițional ([Banker et al., 2017](#)).

IAS 38 *Imobilizări necorporale* prevede modul în care sunt recunoscute mărcile/brandurile generate intern și criteriile care trebuie îndeplinite pentru ca o valoare intangibilă să fie recunoscută în bilanțul contabil. Conform acestui standard, atunci când nu este permisă recunoașterea mărcilor/brandurilor generate intern, este foarte util să se structureze un proces de recunoaștere care să includă următoarele trei întrebări:

✓ Bunul/serviciul se califică drept activ (beneficii economice viitoare, control, un rezultat al evenimentelor trecute)?

✓ Ce fel de activ este?

✓ Îndeplinește acesta criteriile de recunoaștere (identificare, reabilitare)?

Pentru a fi recunoscut(ă), o marcă/un brand trebuie să îndeplinească criteriile specifice unui activ, care, conform IASB, este definit ca fiind o resursă economică actuală, controlată de entitatea economică drept urmare a evenimentelor trecute ([Clark & Brown, 2013](#)).

IASB definește resursa economică și ca fiind un drept sau o altă resursă de valoare care este capabil(ă) să producă beneficii economice ([Clark & Brown, 2013](#)). Prin urmare, definiția unui activ cuprinde trei criterii care trebuie îndeplinite: marca/brandul ar trebui să fie controlat(ă) de entitate, să livreze beneficii economice viitoare și să fie rezultatul unor evenimente care deja s-au petrecut.

Îndeplinește marca/brandul criteriile de recunoaștere a unui activ? Foarte puțini cercetători vor pune sub semnul întrebării criteriul „rezultatul unor evenimente din trecut”. Fie că marca/brandul este achiziționat(ă) sau generat(ă) intern, el/ea este rezultatul unor evenimente din trecut, prin achiziție, înregistrare sau prin simpla utilizare. Mai mult, este dificil de negat că mărcile/brandurile nu au valoare pentru companii și că ele nu sunt capabile să genereze beneficii economice viitoare. Aceste beneficii nu sunt restricționate numai la cifrele de vânzări, ci includ și „economii de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea activului de către entitate” (pct. 17 din IAS 38). O evaluare individuală a abilității unui brand/unei mărci de a genera beneficii economice viitoare este, bineînțeles, mereu necesară.

Atunci când se evaluează criteriul „control” cu privire la brand, este nevoie de atenție suplimentară. Controlul unui brand este obținut atunci când „entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei de bază (brandul) și de a restricționa accesul altora la aceste beneficii” (pct. 13 din IAS 38). Totuși, în anumite țări, folosirea brandului nu este suficientă pentru a obține drept de autor asupra lui și pentru a restricționa utilizarea sa de către alții. În aceste state, chiar dacă brandul generează beneficii economice viitoare

și este rezultatul unor evenimente din trecut, acesta nu este perceput ca fiind controlat de entitate până când nu este înregistrat ca marcă.

Aceste abordări se regăsesc și în reglementările din România. Astfel, pct. 153 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că „recunoașterea unui element drept imobilizare necorporală prevede ca entitatea să demonstreze că elementul respectiv îndeplinește definiția unei imobilizări necorporale și criteriile generale de recunoaștere. Această cerință se aplică costurilor suportate inițial pentru dobândirea sau generarea internă a unei imobilizări necorporale și costurilor suportate ulterior pentru adăugarea ori înlocuirea unor părți ale sale sau pentru întreținerea sa.”.

➔ Studii de caz

În continuare vom exemplifica cele prezentate anterior prin intermediul unor studii de caz.

Studiul de caz 1

O firmă de publicitate prestează pentru o firmă de comerț servicii constând în studii privind crearea unui brand, inclusiv logoul firmei și materiale personalizate pentru birou (cărți de vizită, birouri etc.). Cunoscând că valoarea serviciilor facturate pentru crearea brandului este de 10.000 lei și că materialele personalizate sunt în sumă de 800 lei, ne propunem să înregistrăm în contabilitatea companiei de comerț aceste achiziții.

Variantele care pot fi utilizate pentru contabilizarea acestor servicii sunt:

- recunoașterea cheltuielilor cu serviciile prestate ca fiind cheltuieli ale perioadei, în conturile corespunzătoare din clasa 6;
- capitalizarea acestor cheltuieli prin recunoașterea lor ca imobilizări necorporale.

Pentru a stabili în ce categorie ne încadrăm, vom verifica dacă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere a unei imobilizări necorporale, deci pentru capitalizarea cheltuielilor.

Conform OMFP nr. 1.802/2014, condițiile sunt posibilitatea de identificare a activului și ca entitatea să îl controleze, adică să aibă capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei de bază și de a restricționa accesul la beneficiile respective.

În această speță există posibilitatea de identificare a activului, respectiv de a stabili o valoare de intrare pentru acesta de 10.000 lei, suma serviciilor prestate de firma de publicitate pentru crearea brandului.

În ceea ce privește beneficiile viitoare și controlul asupra brandului, se presupune că prin crearea lui viabilitatea companiei va crește și astfel se va majora și cifra de afaceri.

Controlul asupra brandului va fi condiționat de înregistrarea acestuia la OSIM, dar el există ca posibilitate.

Prin urmare, sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea activului intangibil în sumă de 10.000 lei, sub forma brandului.

– Recunoașterea brandului:

| | | | | |
|------------|---|---|----------------------------|------------|
| 10.000 lei | 205 | = | 404 | 10.000 lei |
| | „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare” | | „Furnizori de imobilizări” | |

Dacă nu există o perioadă stabilită pentru utilizarea mărcii, imobilizarea se va amortiza liniar în maximum 5 ani, conform politicii contabile a firmei.

– Înregistrarea amortizării lunare a activului necorporal (10.000 lei/5 ani/12 luni):

| | | | | |
|---------|---|---|--|---------|
| 167 lei | 6811 | = | 2805 | 167 lei |
| | „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” | | „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare” | |

În ceea ce privește costurile ulterioare aferente acestei imobilizări, conform pct. 154 din OMFP nr. 1.802/2014, „costurile ulterioare aferente mărcilor, titlurilor de publicații și elementelor similare în fond (fie dobândite din afară, fie generate intern) sunt întotdeauna recunoscute în contul de profit și pierdere în momentul în care sunt suportate. Aceasta, pentru că astfel de costuri nu pot fi diferențiate de costurile cu dezvoltarea entității ca întreg.”

– Înregistrarea materialelor consumabile:

| | | | | |
|---------|-------------------------|---|-------------|---------|
| 800 lei | 302 | = | 401 | 800 lei |
| | „Materiale consumabile” | | „Furnizori” | |

– Trecerea valorii acestor materiale pe cheltuieli la darea lor în consum:

| | | | | |
|---------|---|---|-------------------------|---------|
| 800 lei | 602 | = | 302 | 800 lei |
| | „Cheltuieli privind materialele consumabile” | | „Materiale consumabile” | |

Studiul de caz 2

O entitate economică solicită la OSIM evaluarea mărcii înregistrate pentru societate potrivit certificatului de înregistrare al mărcii la această instituție. Scopul evaluării mărcii este estimarea valorii juste în conformitate cu Standardele de evaluare a bunurilor ale ANEVAR, ediția 2022, pentru înregistrarea sa în contabilitate. Astfel, rezultatele evaluării stabilesc o valoare justă a mărcii comerciale de 3.500.000 lei.

IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă* definește valoarea justă drept „prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție reglementată între participanții de pe piață, la data evaluării” (Asociația Națională a Evaluatorilor Autorizați din România, 2022).

De asemenea, OCDE definește valoarea justă de piață ca fiind „prețul pe care un cumpărător decis l-ar plăti unui vânzător hotărât într-o tranzacție pe piața liberă” (Asociația Națională a Evaluatorilor Autorizați din România, 2022).

În Statele Unite ale Americii, Regulamentul 20.20131-1 prevede că „valoarea justă de piață este prețul pentru care o proprietate ar fi schimbată între un cumpărător hotărât și un vânzător hotărât, într-o tranzacție în care ambele părți sunt libere de orice constrângere de a cumpăra sau a vinde și dețin un nivel rezonabil de cunoștințe cu privire la faptele relevante.” (Asociația Națională a Evaluatorilor Autorizați din România, 2022)

În practica din România, această valoare se utilizează ca valoare alternativă în cazul în care nu pot fi evaluate elementele patrimoniale prin utilizarea metodelor de bază, respectiv evaluarea la costul de achiziție sau la costul de producție.

Deoarece marca evaluată îndeplinește cele două condiții pentru a fi recunoscută în contabilitate ca activ, respectiv are o valoare de intrare și este probabilă realizarea unor beneficii economice viitoare pe seama acestui element, ea va fi recunoscută în contabilitatea entității.

În acest caz, deoarece nu este vorba nici despre achiziție, nici despre obținerea internă a activului, vom considera intrarea cu titlu gratuit, ca echivalent al unui plus de inventar.

– Recunoaşterea mărcii:

| | | | | |
|---------------|---|---|---|---------------|
| 3.500.000 lei | 205 | = | 4754 | 3.500.000 lei |
| | „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare” | | „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor” | |

Dacă nu există o perioadă stabilită pentru utilizarea mărcii, imobilizarea se va amortiza liniar în maximum 5 ani, conform politicii contabile a firmei.

– Înregistrarea amortizării lunare a activului necorporal (3.500.000 lei/5 ani/12 luni):

| | | | | |
|------------|---|---|--|------------|
| 58.333 lei | 6811 | = | 2805 | 58.333 lei |
| | „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” | | „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare” | |

Fiind vorba despre un activ care a intrat cu titlu gratuit, odată cu amortizarea sa, o cotă-parte din valoarea lui egală cu valoarea amortizată se va recunoaşte ca venit în creditul contului 7584 „Venituri din subvenţii pentru investiţii”.

– Recunoaşterea ca venit a cotei-părţi egale cu valoarea amortizată:

| | | | | |
|------------|---|---|---|------------|
| 58.333 lei | 4754 | = | 7584 | 58.333 lei |
| | „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor” | | „Venituri din subvenţii pentru investiţii” | |

Studiul de caz 3

O societate plăteşte suma de 400 euro pentru înregistrarea unei mărci. Ulterior, aceasta primeşte factura. Cursul de schimb la momentul plăţii este de 4,5 lei/euro, iar la primirea facturii, de 4,6 lei/euro.

– Plata avansului (400 lei x 4,5 lei/euro):

| | | | | |
|-----------|---|---|------------------------------|-----------|
| 1.800 lei | 4094 | = | 5124 | 1.800 lei |
| | „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale” | | „Conturi la bănci în valută” | |

– Primirea facturii (400 euro x 4,6 lei/euro):

| | | | | |
|-----------|---|---|----------------------------|-----------|
| 1.840 lei | 205 | = | 404 | 1.840 lei |
| | „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare” | | „Furnizori de imobilizări” | |

– Regularizarea avansului:

| | | | | |
|-----------|----------------------------|---|--|------------------|
| 1.840 lei | 404 | = | % | <u>1.840 lei</u> |
| | „Furnizori de imobilizări” | | 4094 | 1.800 lei |
| | | | „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale” | |
| | | | 6651 | 40 lei |
| | | | „Diferenţe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” | |

Studiul de caz 4

O societate încheie un contract de achiziție pentru brandul unui ziar, cu intenția de a-l publica online. Brandul este evaluat la 700.000 lei.

În primul rând, trebuie făcută distincția între elementele materiale (imobilizări corporale, stocuri etc.) ale achiziției unei afaceri și cele nemateriale. În acest caz, elementele nemateriale care le însoțesc pe cele materiale sunt reprezentate de **fondul comercial**, care este înregistrat în contul 207 „Fond comercial”.

În situația prezentată, ceea ce se cumpără este doar brandul, adică elementele care dau greutate ziarului respectiv, în care clienții au încredere și pe care l-ar cumpăra în continuare.

Societatea care face achiziția stabilește o valoare pentru acest activ, respectiv de 700.000 lei, pe care în mod cert intenționează să-l folosească mai mult de un an, fiind convinsă că publicarea sub acest brand îi va aduce clientelă și implicit profit.

Prin urmare, sunt îndeplinite condițiile prevăzute de OMFP nr. 1.802/2014 pentru a recunoaște această achiziție ca imobilizare necorporală în contul 205.

– Recunoașterea brandului:

| | | | | |
|-------------|---|---|----------------------------|-------------|
| 700.000 lei | 205 | = | 404 | 700.000 lei |
| | „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare” | | „Furnizori de imobilizări” | |

În ceea ce privește amortizarea imobilizării, dacă în contractul de vânzare-cumpărare este precizată o durată de timp în care brandul va putea fi folosit de firma care l-a achiziționat, aceasta este perioada în care activul necorporal va fi amortizat liniar. Dar situația cea mai probabilă este că în contract nu este prevăzută nicio durată, caz în care amortizarea se va face într-o perioadă de maximum 5 ani.

Studiul de caz 5

O societate îi vinde altei societăți marca proprie, pe care a înregistrat-o în contabilitate la valoarea de 8.000 lei și care la momentul vânzării este amortizată în proporție de 50%. Prețul de vânzare al acesteia este de 6.000 lei.

În acest caz, vânzarea se tratează ca orice operațiune de vânzare a unei imobilizări incomplet amortizate. Prin urmare, partea neamortizată va fi recunoscută ca o cheltuială în debitul contului 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”, iar venitul, în creditul contului 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”.

– Înregistrarea facturii de vânzare:

| | | | | |
|-----------|--------------------|---|---|-----------|
| 6.000 lei | 461 | = | 7583 | 6.000 lei |
| | „Debitori diverși” | | „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital” | |

– Descărcarea din gestiune a mărcii vândute:

| | | | | |
|-----------|--|---|---|-----------|
| 8.000 lei | % | = | 205 | 8.000 lei |
| 4.000 lei | 2805 | | „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare” | |
| | „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare” | | | |
| 4.000 lei | 6583 | | | |
| | „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” | | | |

Studiul de caz 6

O societate îi plătește unei firme suma de 17.000 lei pentru aplicarea unui autocolant pe geamurile magazinului său, cu scopul de a-și face reclamă. Cheltuielile generate nu îndeplinesc condițiile pentru a fi capitalizate, deci recunoscute ca imobilizare.

În acest caz, deși există o valoare cu care să fie înregistrat elementul, deoarece nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea unui activ, el va fi recunoscut ca o cheltuială de exploatare, mai precis, o cheltuială cu reclama/publicitatea, în debitul contului 6232 „Cheltuieli de reclamă și publicitate”.

– Înregistrarea cheltuielii de exploatare:

| | | | | |
|------------|---|---|-------------|------------|
| 17.000 lei | 6232 | = | 401 | 17.000 lei |
| | „Cheltuieli de reclamă și publicitate” | | „Furnizori” | |

– Achitarea facturii:

| | | | | |
|------------|-------------|---|---------------------------|------------|
| 17.000 lei | 401 | = | 5121 | 17.000 lei |
| | „Furnizori” | | „Conturi la bănci în lei” | |

➔ Concluzii

Deși marca este primul pas în procesul de creare a unui brand, nu toate mărcile devin branduri. De obicei, marca este un simbol grafic, un logo, o denumire, un desen, un cuvânt, o frază etc. prin care se poate recunoaște un produs/serviciu. Brandul este mult mai mult decât atât, fiind mai degrabă o relaționare între o piață și un produs/serviciu de care acesta se simte atașat, atras, în care crede. Brandul se construiește în timp deoarece presupune câștigarea încrederii în valoarea unei mărci, care trebuie să aibă credibilitate și consistență.

Din punct de vedere contabil, distincția dintre cele două nu este foarte importantă în ceea ce privește evaluarea și contabilizarea lor, principiile fiind aceleași. În cazul ambelor active, pe plan internațional există trei metode principale prin intermediul cărora acestea se pot evalua: evaluarea bazată pe costuri, evaluarea bazată pe valoarea de piață și cea bazată pe venit.

În cazul Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, cele mai multe referiri la contabilizarea brandurilor/mărcilor se regăsesc în IAS 38 *Imobilizări necorporale*. OMFP nr. 1.802/2014 a preluat în mare parte prevederile acestor standarde. Astfel, pentru recunoașterea în contabilitate, în primul rând trebuie stabilită modalitatea de intrare a mărcii/brandului: dacă este vorba despre generare internă, prin activitatea proprie a entității sau prin achiziție. Scopul acestui demers este de a putea identifica valoarea cheltuielilor efectuate pentru crearea/achiziția mărcii/brandului, în vederea obținerii unei valori pentru recunoașterea în contabilitate a elementului, aceasta fiind prima condiție pentru înregistrarea contabilă a oricărui element/eveniment.

Apoi se verifică măsura în care se îndeplinesc condițiile pentru ca aceste cheltuieli să fie capitalizate, deci recunoscute ca imobilizări, respectiv elementul trebuie să fie controlat de entitate, să genereze beneficii economice viitoare și să fie rezultatul unor evenimente care deja s-au petrecut. Dacă aceste cerințe sunt respectate, marca/brandul va fi recunoscut(ă) ca imobilizare necorporală, în contul 205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare”. În caz contrar, cheltuielile vor fi recunoscute drept cheltuieli ale perioadei, în conturile corespunzătoare din clasa 6.

Referitor la amortizare, dacă nu există o perioadă stabilită pentru utilizarea mărcii/brandului, imobilizarea se va amortiza liniar în maximum cinci ani, conform politicii contabile a firmei.

În concluzie, din cauza dificultăților de a utiliza tranzacții înregistrate anterior pentru alte mărci/branduri ca ajutor pentru evaluarea și înregistrarea în contabilitate a acestor active, atât evaluarea, cât și contabilizarea lor devin puternic dependente de raționamentul profesional al contabililor, ceea ce poate ridica o serie de semne de întrebare privind fiabilitatea evaluării și înregistrării lor. Dar, în condițiile în care contabilii sunt într-adevăr profesioniști, aceste semne de întrebare dispar cu siguranță.

Bibliografie

1. Aaker, D.A. (1991), *Managing Brand Equity: Capitalizing on the Value of a Brand Name*, The Free Press, New York.
2. Aaker, D.A. (1996), *Measuring Brand Equity Across Products and Markets*, California Management Review, vol. 38, pp. 102-120, <http://dx.doi.org/10.2307/41165845>.
3. André, P., Filip, A., Paugam, L. (2015), *The Effect of Mandatory IFRS Adoption on Conditional Conservatism in Europe*, Journal of Business Finance & Accounting, vol. 42, nr. 3-4, pp. 482-514, <https://doi.org/10.1111/jbfa.12105>.
4. Banker, R.D., Basu, S., Byzalov, D. (2017), *Implications of Impairment Decisions and Assets' Cash-Flow Horizons for Conservatism Research*, The Accounting Review, vol. 92, nr. 2, pp. 41-67, <https://doi.org/10.2308/accr-51524>.
5. Barney, J.B. (2001), *Is the Resource-Based "View" a Useful Perspective for Strategic Management Research? Yes*, Academy of Management Review, vol. 26, nr. 1, pp. 41-56, <https://doi.org/10.5465/AMR.2001.4011938>.
6. Barwise, P., Higson, C., Likierman, A., Marsh, P. (1989), *Accounting for Brands*, London Business School, UK.
7. Bogdan, A. (2018), *Branding on the Eastern Front*, Editura Brandient.
8. Clark, P., Brown, J. (2013), *Asset and Liability Definitions, Recognition and Derecognition*, Staff paper, Conceptual Framework Round-Table Meeting, London.
9. Fischer, M. (2007), *Valuing Brand Assets: A Cost-Effective and Easy-to-Implement Measurement Approach*, Marketing Science Institute Working Paper Series, Report 07-107, pp. 23-50.
10. Kotler, P. (2016), *Branding: From Purpose to Beneficence*, The Marketing Journal, <http://www.marketingjournal.org/brand-purpose-to-beneficence-philip-kotler/>.
11. Ogilvy, D., Aaker, D. (2011), *What is Brand?*, American Marketing Association, <https://brandsandbottomlines.wordpress.com/tag/brand-david-ogilvy-david-aaker-ama-american-marketing-association-definition/>.
12. Perez, M.M., Famá, R. (2006), *Ativos intangíveis e o desempenho empresarial*, Revista Contabilidade & Finanças, vol. 17, nr. 40, pp. 7-24, <https://doi.org/10.1590/S1519-70772006000100002>.
13. Salinas, G. (2009), *The International Brand Valuation Manual: A Complete Overview and Analysis of Brand Valuation Techniques and Methodologies and Their Applications*, John Wiley & Sons, Chichester, UK.
14. Wasserman, B. (2015), *Valuation of Intangible Assets: Should Brand Equity Be Accounted for on the Balance Sheet?*, Honors Scholar Theses, nr. 411.
15. Asociația Națională a Evaluatorilor Autorizați din România (2022), *Standardele de evaluare a bunurilor*, București, https://www.anevar.ro/images/_upload/sev-2022-15-decembrie.pdf.
16. IFRS Foundation (2024), *IAS 38 Intangible Assets*, <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-38-intangible-assets/>.
17. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.