

Além das normas

Capitalização de custos para desenvolvimento de softwares e inteligência artificial

Em decorrência dos avanços tecnológicos observados nos últimos anos, as empresas passaram a considerar cada vez mais adquirir ou desenvolver softwares que utilizem a inteligência artificial (IA) para aumentar a produtividade interna ou incorporar IA generativa em seus produtos que geram receita. Tais investimentos em tecnologia, deixam de ser apenas tendências para se tornarem pilares estratégicos.

Esse movimento não apenas redefine modelos de negócio, mas também traz novos desafios contábeis, especialmente no que diz respeito à correta mensuração e reconhecimento dos ativos intangíveis. Nesse contexto, a avaliação dos projetos sob a ótica do **CPC 04/IAS 38 – Ativos Intangíveis**, ganha relevância, exigindo das empresas uma análise criteriosa dos requisitos da norma, com o objetivo de concluir se custos incorridos no desenvolvimento de novas tecnologias podem ser capitalizados e como devem ser amortizados.

Apresentamos abaixo uma análise dos principais conceitos da norma para a avaliação do reconhecimento de ativos intangíveis desenvolvidos internamente pelas empresas.

Capitalização dos gastos incorridos para desenvolvimento de software e inteligência artificial (IA)

Tendo em vista que a IA generativa é essencialmente uma forma de software, os requisitos do CPC 04/IAS 38, referente ao registro contábil de desenvolvimento de software, se aplicam aos custos de IA generativa.

Para analisar a possibilidade de capitalização de custos, é necessário retomar os requisitos do CPC 04/IAS 38, no que tange a diferenciação da fase de **pesquisa e desenvolvimento** de um intangível gerado internamente, conforme segue:



Pesquisa

é a definição de investimentos iniciais realizados com a perspectiva de obter novos conhecimentos e compreensão científica ou técnica, dessa forma, permitindo estruturar um plano para posterior desenvolvimento do projeto.

[CPC 04/IAS 38:8]



Desenvolvimento

é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou projeto para criação de sistemas, antes do início da produção ou uso comercial.

[IAS 38:8]

Se não for possível distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de um projeto interno para criar um ativo intangível, os gastos com o projeto devem ser classificados como relacionados apenas à fase de pesquisa. [CPC 04/IAS 38:53]

A determinação se os custos incorridos se englobam na fase de pesquisa ou desenvolvimento é essencial para definir qual o apropriado tratamento contábil.

No caso de custos incorridos na fase de **pesquisa**, por sua natureza, não atendem aos requisitos do IAS 38 para registro como ativo intangível, visto que são destinados à obtenção de novos conhecimentos e não resultam na geração de um ativo controlado pela entidade, capaz de produzir benefícios econômicos futuros. Dessa forma, os custos incorridos durante a fase de pesquisa devem ser **reconhecidos como despesa**. [CPC 04/IAS 38:54]

A capitalização de custos só é permitida na **fase de desenvolvimento**, desde que a entidade demonstre todos os **critérios exigidos** (CPC04/IAS 38:57), sendo: (i) a viabilidade técnica de concluir o ativo intangível para que ele esteja disponível para uso ou venda; (ii) sua intenção de concluir o ativo intangível e utilizá-lo ou vendê-lo; (iii) sua capacidade de usar ou vender o ativo intangível; (iv) comprovar que o ativo intangível gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Para isso, a entidade pode avaliar a existência de um mercado para o ativo intangível gerado ou, caso seja utilizado internamente, comprovar a utilidade do ativo intangível; (v) a disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros adequados para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e (vi) sua capacidade de mensurar os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante a fase de desenvolvimento. Caso esses critérios não sejam atendidos, os custos devem ser reconhecidos como **despesa**.

Em geral, os custos incorridos durante a fase de desenvolvimento do software são capitalizados, enquanto os custos incorridos durante a pesquisa (fase preliminar do projeto) são reconhecidos como despesa. Ressalta-se que para projetos de IA generativa, gastos com aquisição de dados, treinamento de modelos, aperfeiçoamentos (fine-tuning) e desenvolvimento de aplicações podem ser elegíveis para capitalização **somente se** houver evidência clara de que o ativo resultante será concluído, utilizado nas operações ou comercializado, e gerará benefícios econômicos futuros, diretos ou indiretos.

A seguir, alguns indicadores de quando uma entidade está na fase de pesquisa do projeto e, portanto, os custos devem ser reconhecidos como despesa:

- A empresa encontra-se em fase de análises, vinculada a atividades voltadas à obtenção de novos conhecimentos;
- A empresa está buscando por alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços. Em suma, está considerando alocar recursos (ou seja, desenvolvedores, orçamento financeiro) entre projetos distintos (por exemplo, diferentes aplicações de IA ou outros projetos de software);
- A empresa ainda está determinando os requisitos de desempenho para a aplicação de IA ou os requisitos de infraestrutura necessários para que a aplicação funcione;
- A empresa está mantendo conversas contínuas com fornecedores (por exemplo, fornecedores de modelos de base, de hardware, de computação em nuvem) para determinar quais produtos estão mais alinhados aos requisitos de desempenho do software da entidade;
- A empresa ainda está explorando alternativas relacionadas ao alcance dos requisitos de desempenho identificados (ou seja, usar desenvolvedores internos para treinar modelos de base versus contratar consultores terceirizados);
- A empresa está determinando se existe uma tecnologia disponível para desenvolver uma aplicação específica de IA generativa que atenda aos requisitos de desempenho identificados.

As fases preliminares do projeto para muitas aplicações de IA podem ser mais longas do que aquelas para outros projetos de desenvolvimento de software, dado o uso de tecnologias novas e avançadas, bem como o surgimento de questões de desenvolvimento de alto risco que podem afetar a conclusão bem-sucedida do projeto.

Determinação da vida útil do ativo intangível reconhecido

Uma vez reconhecido o ativo intangível, conforme critérios supracitados, para mensuração subsequente, a empresa deve determinar sua vida útil, que servirá de base para o cálculo da amortização.

A vida útil de um ativo intangível é [CPC 04/IAS 38:8]: (i) o período durante o qual se espera que o ativo esteja disponível para uso pela entidade; ou (ii) o número de unidades de produção ou similares que se espera obter do ativo pela entidade.

O CPC 04/IAS 38 fornece uma quantidade significativa de orientações para auxiliar nessa determinação, as quais abordamos abaixo [CPC 04/IAS 38:90]:

- O uso esperado do ativo pela entidade e se o ativo poderia ser gerido de forma eficiente por outra equipe de gestão;
- Ciclos de vida típicos do produto para o ativo e informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes e usados de forma similar;
- Obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- A estabilidade do setor em que o ativo opera e mudanças na demanda de mercado pelos produtos ou serviços gerados pelo ativo;
- Ações esperadas por concorrentes ou potenciais concorrentes;
- O nível de gastos com manutenção necessário para obter os benefícios econômicos futuros esperados do ativo e a capacidade e intenção da entidade de atingir esse nível;
- O período de controle sobre o ativo e limites legais ou similares ao uso do ativo, como datas de expiração de contratos de arrendamento relacionados;
- Se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

O CPC 04/IAS 38 observa que, dado o histórico de rápidas mudanças tecnológicas, softwares e muitos outros ativos intangíveis são suscetíveis à obsolescência tecnológica acelerada em relação a outros intangíveis. Portanto, **frequentemente suas vidas úteis tendem a ser mais curtas**. Dessa forma, a empresa deve avaliar com criticidade a aplicabilidade do uso da tecnologia, assim como considerar eventuais reduções de preço de venda de um ativo que foi produzido, considerando a IA desenvolvida, visto que esse movimento pode indicar uma expectativa de obsolescência da tecnologia aplicada.

A determinação da vida útil para cada ativo intangível requer uma consideração abrangente de todos os fatores pertinentes relacionados a ele. Após a determinação inicial da vida útil, as entidades devem estabelecer procedimentos suficientes para identificar e avaliar adequadamente aqueles eventos ou circunstâncias que, se ocorrerem ou se alterarem em relação à determinação inicial, possam afetar a vida útil remanescente.

Alguns eventos ou circunstâncias são discretos e facilmente identificáveis aos quais a entidade deve responder (por exemplo, uma mudança regulatória). Outros eventos ou circunstâncias podem se desenvolver mais gradualmente ao longo do tempo, no entanto, ainda assim, devem ser monitorados e considerados adequadamente pela entidade (por exemplo, obsolescência, concorrência e demanda).

Dada a natureza variada dos ativos intangíveis e o contexto único de cada entidade, espera-se que os procedimentos adotados pelas entidades para avaliar a vida útil dos ativos intangíveis também variem.

Software de IA generativa adquirido como um arranjo de computação em nuvem

Em vez de desenvolver um software de IA para uso interno, uma entidade pode contratar um terceiro para desenvolver uma solução de IA que será acessada como parte de um arranjo de computação em nuvem (SaaS). Nessa circunstância, o software de IA será acessado apenas como parte de um arranjo de hospedagem, e o cliente não possui efetivamente a sua posse, em vez disso, pode acessá-lo e utilizá-lo conforme necessário.

Dessa forma, a análise de capitalização do custo deve seguir a avaliação discutida no artigo [Software-as-a-Service arrangements \(SaaS\) – Mudanças contábeis decorrentes de uma era de transformação digital](#).

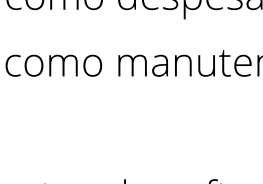
Atualizações e melhorias

Após o lançamento inicial do seu software de IA generativa, é provável que as empresas incorram em custos para melhorarem a funcionalidade da aplicação, seja por meio de desenvolvimento adicional ou pelo aperfeiçoamento do software já existente. Nesse cenário, a empresa deve avaliar se os custos incorridos estão associados a uma atualização ou melhoria do software. Em outras palavras, trata-se de modificações no software existente que resultam em funcionalidade adicional, permitindo que execute tarefas que anteriormente não eram possíveis.

Normalmente, essas atualizações e melhorias exigem novas especificações de software e podem também requerer alterações em todas – ou em parte – das especificações existentes. Para que os custos de atualizações e melhorias especificadas sejam capitalizados, é necessário que esses gastos resultem em funcionalidade adicional.

Caso os custos incorridos com atualizações e melhorias não representem modificações que geram funcionalidades adicionais, eles devem ser reconhecidos como despesa conforme incorridos. Ressalta-se que custos incorridos para manutenção devem seguir a mesma tratativa, sendo reconhecidos como despesa quando incorridos. Dados e treinamentos destinados a manter uma aplicação de IA atual, por exemplo, seriam considerados como manutenção.

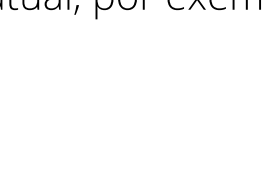
Em geral, os custos de software que podem ser capitalizados incluem:



Custos diretos externos de materiais e serviços consumidos no desenvolvimento ou obtenção do software;



Custos de folha de pagamento e encargos relacionados aos funcionários diretamente associados e que dedicam tempo ao projeto de software, na medida que a entidade possua controles que permitam mensurar o tempo gasto no projeto por profissional específico;



Custos de juros incorridos durante o desenvolvimento do software.

Em suma, as entidades precisarão determinar se as atualizações e melhorias que estão realizando mantêm os recursos atuais do software de IA generativa ou introduzem novos recursos que não existiam anteriormente. Essa análise determinará se os custos incorridos para realizar o aperfeiçoamento (fine-tuning) devem ser capitalizados como parte do desenvolvimento de uma atualização de software ou reconhecidos como despesa de manutenção.

Contatos

Caso tenha dúvidas sobre esta publicação, entre em contato com os seguintes profissionais da Deloitte:



Christian Canezin

Sócio de Auditoria & Assurance e National Practice Director (NPPD) na Deloitte
ccanezin@deloitte.com



Rogério Mota

Sócio de Auditoria & Assurance, National Office Accounting and Reporting Services
rmota@deloitte.com



Edson Im

Sócio de Auditoria & Assurance, National Office Accounting and Reporting Services
edsim@deloitte.com



Carlos Eduardo Zanotta

Sócio de Auditoria & Assurance
czanotta@deloitte.com



Reinaldo Oliari

Sócio de Auditoria & Assurance
roliari@deloitte.com

Conte-nos o seu desafio!

Como podemos ajudar a sua empresa?

www.deloitte.com/br/auditoria

brauditoria@deloitte.com

Cadastre-se para acessar conteúdos exclusivos

com as últimas atualizações em normas contábeis, conformidade regulatória e insights relevantes.

Fazer meu cadastro

Sobre esta publicação

Esta publicação contém apenas informações gerais e nenhuma das firmas Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), sua rede global de firmas-membro ou suas entidades relacionadas (coletivamente, a “organização Deloitte”) está, por meio desta comunicação, prestando aconselhamento ou serviços profissionais. Antes de tomar qualquer decisão ou medida que possa afetar suas finanças ou sua empresa, você deve procurar um consultor profissional qualificado.

Nenhuma representação, garantia ou compromisso (expresso ou implícito) é dado quanto à precisão ou integridade das informações contidas nesta comunicação e nenhuma das firmas DTTL, suas firmas-membro, entidades relacionadas, profissionais ou agentes devem ser responsabilizados por qualquer perda ou dano que ocorra direta ou indiretamente em conexão com qualquer pessoa que confie nesta comunicação. A DTTL, cada uma de suas firmas-membro e suas entidades relacionadas são legalmente separadas e independentes.