

утверждена Отраслевым комитетом по лизингу (ОК Лизинг)
24 апреля 2025

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-172/2025-Лизинг СРОК АРЕНДЫ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» не определяет понятие «срока аренды». Он лишь требует рассчитывать этот срок исходя из сроков и условий, установленных договором аренды (включая периоды, не предусматривающие арендных платежей). При этом учитываются возможности сторон изменять указанные сроки и условия и намерения реализации таких возможностей. Стандарт не уточняет, как именно должны учитываться эти возможности и условия и намерения их реализации.

Условия договоров в части срока пользования предметом аренды и возможностей его продления или сокращения на практике сильно разнятся. В частности, распространены договоры аренды на 11 месяцев. При этом условиями, как правило, предусматривается автоматическое продление, если ни одна из сторон не изъявила желания выйти. Договорные формулировки могут быть разными. После вступления в силу ФСБУ 25/2018 в практике появились мнения, что в таких случаях срок аренды для целей бухучета должен считаться больше установленного договором. Некоторые специалисты видят в этом реализацию приоритета содержания над формой и зачастую настаивают на необходимости рассчитывать срок исходя из намерений продлить договор. Однако согласия с таким мнением нет, поскольку одно лишь намерение без оценки перспектив его реализации представляется недостаточным.

Распространены случаи заключения договора аренды на неопределенный срок. При этом стороны наделяются правом расторгнуть договор в одностороннем порядке без штрафов при условии заблаговременного предупреждения другой стороны (как правило период предупреждения не превышает трёх месяцев). Аналогичные возможности одностороннего расторжения зачастую предусматриваются также в договорах с установленным сроком аренды.

Условия договоров аренды могут также предусматривать различного рода опционы на продление или расторжение, то есть, наличие права одностороннего продления или расторжения у одной стороны без согласования с другой. Появилась необходимость при определении срока аренды также учитывать такие опционы, принимая во внимание факты и обстоятельства, свидетельствующие о том, будут ли стороны пользоваться своим правом. При этом в стандартах не содержится четких указаний на этот счет, что обуславливает необходимость разработки руководства, помогающего составителям финансовой отчетности определить срок аренды.

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является конкретизация порядка определения для целей бухгалтерского учета срока аренды исходя из договорных сроков и условий их продления и расторжения, сопряженных обстоятельств и намерений организации.

РЕШЕНИЕ

1. В настоящей Рекомендации следующие термины используются в указанных значениях:

- срок аренды – срок аренды в целях бухгалтерского учета, применительно к которому организация признает и оценивает объекты учета аренды;
- опцион – право на одностороннее (без согласования с другой стороной договора) продление или прекращение договора аренды;
- стимул – обстоятельство, вынуждающее или побуждающее сторону договора аренды реализовать свой опцион на продление договора аренды или не реализовывать свой опцион на прекращение договора аренды. Примерами стимулов являются:
 - ✓ условия монополии или монополии;
 - ✓ осуществление значительных неотделимых улучшений или восстановлений предмета аренды под нужды арендатора;
 - ✓ наличие исключительно у данного конкретного арендатора технических средств пользования предметом аренды, без которых это пользование невозможно;
 - ✓ наличие исключительно у данного конкретного арендатора разрешения (лицензии) на использование предмета аренды или на осуществление деятельности, в которой может быть использован предмет аренды;
 - ✓ соответствующие предписания нормативных правовых актов;
 - ✓ взаимозависимость сторон или их нахождение под общим контролем при наличии соответствующих решений;
 - ✓ предусмотренные договором значительно более выгодные условия по сравнению с рыночными;
 - ✓ другие аналогичные обстоятельства.

2. Срок аренды определяется как период, в течение которого предмет аренды должен оставаться в пользовании арендатора за соответствующее вознаграждение, когда ни одна из сторон договора не будет без согласия другой стороны прекращать это пользование и уплату соответствующего вознаграждения. При определении указанного периода учитываются все условия договора вместе с сопутствующими фактами и обстоятельствами с учетом установленного пунктами 3 – 7 настоящей Рекомендации.

3. Обоюдная возможность одностороннего досрочного прекращения договора при одновременном отсутствии стимулов у обеих сторон является основанием для установления срока аренды равным периоду, за который сторона, прекращающая договор, обязана предупредить другую сторону.

4. При определении срока аренды организация принимает во внимание имеющийся у неё опцион исходя из своих намерений им воспользоваться, а имеющийся у контрагента опцион – исходя из применимых к контрагенту стимулов.

5. Условный опцион принимается во внимание с учетом выполнения/невыполнения условий, с которым он связан. При этом подконтрольные организации условия учитываются исходя из

намерений организации и возможностей их соблюдения, неподконтрольные условия – исходя из вероятности их наличия/отсутствия на момент действия опциона.

6. В случае установления срока аренды в соответствии с настоящей Рекомендацией в связи с опционом на продление договора при наличии стимулов для данного опциона, срок аренды устанавливается равным меньшему из двух: сроку действия стимула или сроку полезного использования предмета аренды.
7. Условие договора о продлении аренды «по умолчанию», то есть когда ни одна из сторон не выражает желания прекратить договор, является основанием для установления соответствующего более продолжительного срока аренды только, если организация намерена продолжать договор и при этом имеется применимый к контрагенту стимул. Само по себе данное условие (в отсутствие указанных намерения и стимула) не является основанием для установления более продолжительного срока аренды.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 9 ФСБУ 25/2018 срок аренды для целей бухгалтерского учета рассчитывается исходя из сроков и условий, установленных договором аренды (включая периоды, не предусматривающие арендных платежей). При этом учитываются возможности сторон изменять указанные сроки и условия и намерения реализации таких возможностей. Срок аренды пересматривается в случае наступления событий, изменяющих допущения, которые использовались при первоначальном определении срока аренды (при предыдущем пересмотре срока аренды). Связанные с таким пересмотром корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений. Течение срока аренды начинается с даты предоставления предмета аренды.

Данный пункт указывает на необходимость учитывать возможности сторон изменять сроки и условия договора и намерения реализации таких возможностей, но ничего не говорит о том, как это делать, как следует соотносить права и обязанности организации с корреспондирующими обязанностями и правами контрагента, каким образом строить предположения о намерениях противоположной стороны, как учитывать асимметрию информации в том смысле, что организация знает свои собственные намерения, но не знает и не может знать намерения контрагента.

Опцион, то есть право на одностороннее (без согласования с контрагентом) продление или прекращение договора аренды, для целей бухгалтерского учета необходимо рассмотреть в четырёх ракурсах:

- 1) опцион арендатора с позиции арендатора;
- 2) опцион арендатора с позиции арендодателя;
- 3) опцион арендодателя с позиции арендодателя;
- 4) опцион арендодателя с позиции арендатора.

По сравнению с ФСБУ 25/2018 вопросы опционов несколько более подробно затрагиваются в МСФО (IFRS) 16 «Аренда». В частности, в приложении А к этому стандарту дано определение срока аренды, согласно которому сроком аренды является не подлежащий досрочному прекращению период, в течение которого арендатор имеет право пользоваться базовым активом, вместе с:

(a) периодами, в отношении которых действует опцион на продление аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион; и

(b) периодами, в отношении которых действует опцион на прекращение аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор не исполнит этот опцион.

Кроме того, проблематике определения срока аренды в IFRS 16 посвящен специальный раздел основного текста стандарта «Срок аренды», состоящий из пунктов с 18 по 21, а также одноименный раздел Руководства по применению, состоящий из пунктов с B34 по B41.

В соответствии с пунктом 18 IFRS 16 организация должна определять срок аренды как не подлежащий досрочному прекращению период аренды вместе с:

(a) периодами, в отношении которых предусмотрен опцион на продление аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион; и

(b) периодами, в отношении которых предусмотрен опцион на прекращение аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор не исполнит этот опцион.

Это норма требует от организаций определять срок аренды немного иначе, чем определение в Приложении А. В частности, приложение А определяет этот срок как непрерываемый период использования актива (period for which a lessee has the right to use an underlying asset), в то время как пункт 18 требует определять срок аренды как период договора (period of a lease – contract, or part of a contract, that conveys the right to use an asset (the underlying asset) for a period of time in exchange for consideration). Если исходить из предположения, что авторы стандарта осознанно дали два определения одного и того же термина, обращая при этом внимание на слова, и намеренно использовали отличающуюся формулировку, то в срок аренды следует включать период с момента заключения договора до момента получения арендатором актива, но при этом исключать периоды, когда не выплачивалось вознаграждение. Иначе невозможно объяснить необходимость в пункте 18 повторно давать определение термину, который и так уже определен в приложении А, а также цель, ради которой период использования актива заменен на период договора.

Однако такое предположение противоречит пункту B36 Руководства по применению, согласно которому срок аренды начинается на дату, на которую арендодатель делает базовый актив доступным для использования арендатором, и включает в себя периоды без арендной платы, предоставляемые арендатору арендодателем. Исходя из этого несогласованность определений срока аренды в IFRS 16 скорее объясняется простой невнимательностью авторов стандарта к избыточному дублированию определений и к используемым в них словам, а также отсутствием надлежащей выверки текста. Исходя из такого предположения и пункта B36 определение срока аренды в пункте 18 следует читать так, как если бы оно было идентичным определению в Приложении А, не обращая внимания на разницу в тексте («период использования актива», а не «период договора»).

Так или иначе, подпункты (а) и (b) об опционах на продление и прекращение аренды сформулированы в обоих определениях одинаково¹. В этих подпунктах речь идет только об опционах арендатора. Ситуация, когда опционом на одностороннее продление или погашение аренды обладает арендодатель, здесь не рассматривается. Поэтому вопросы опционов арендодателя (последние две ситуации из четырех вышеперечисленных) могут решаться только в рамках трактовки понятия «не подлежащий досрочному прекращению».

Последующие пункты этого раздела с 19 по 21 дают пояснения тоже только в отношении опционов арендатора, не касаясь опционов арендодателя:

19. Оценивая наличие достаточной уверенности в том, что арендатор исполнит опцион на продление аренды, либо в том, что арендатор не исполнит опцион на прекращение аренды, организация должна учитывать все уместные факты и обстоятельства, которые приводят к возникновению у арендатора экономического стимула для исполнения опциона на продление аренды или неисполнения опциона на прекращение аренды, как описано в пунктах B37 - B40.
20. Арендатор должен повторно оценить наличие достаточной уверенности в исполнении опциона на продление или неисполнении опциона на прекращение аренды при возникновении либо значительного события, либо значительного изменения обстоятельств, которое:
 - (а) подконтрольно арендатору; и
 - (b) влияет на оценку наличия достаточной уверенности в том, что арендатор исполнит опцион, который ранее не учитывался при определении им срока аренды, или в том, что арендатор не исполнит опцион, который ранее учитывался при определении им срока аренды (как описано в пункте B41).
21. Организация должна пересмотреть срок аренды в случае изменения периода аренды, не подлежащего досрочному прекращению. Например, не подлежащий досрочному прекращению период аренды изменится, если:
 - (а) арендатор исполнит опцион, который ранее не учитывался при определении организацией срока аренды;
 - (b) арендатор не исполнит опцион, который ранее учитывался при определении организацией срока аренды;
 - (c) произойдет событие, следствием которого по договору является обязанность арендатора исполнить опцион, который ранее не учитывался при определении организацией срока аренды; либо
 - (d) произойдет событие, следствием которого по договору является запрет на исполнение арендатором опциона, который ранее учитывался при определении организацией срока аренды.

Из формулировок пунктов невозможно однозначно сделать вывод о том, какая точка зрения рассматривается, арендатора или арендодателя. В структуре стандарта данный раздел

¹ В переводе на русский язык здесь тоже есть отличие в словах «действует» и «предусмотрен». Но в оригинальном тексте на английском языке такой разницы нет: “periods covered by an option to ...”

«Срок аренды» относится к обеим сторонам. Кроме того, в пунктах 18, 19, 21 используется термин «организация» (entity), из чего можно было бы сделать вывод, что речь идёт об обеих сторонах. Однако этот вывод не подтверждается содержанием этих пунктов вместе с поясняющими пунктами Руководства по применению. Нормы и пояснения к ним предполагают использование информации, которая заведомо доступна только арендатору, но не может быть (в общем случае) доступной арендодателю. Если бы предполагалось применение этих положений арендодателем, то Стандарт очевидно должен был бы содержать по этому поводу специальные указания, касающиеся оценки возможных действий противоположной стороны договора.

Кроме того, пункт 20, а также поясняющий его пункт B41 сформулированы буквально только в отношении арендатора. Причём эти пункты не являются самостоятельными, а идут в развитие других норм этого раздела по вопросу исполнения арендатором своего опциона на продление аренды или отказа от опциона на прекращение аренды.

Таким образом, раздел «Срок аренды» позволяет делать выводы только по первой ситуации из четырех указанных выше: опцион арендатора с позиции арендатора. Помимо отмеченных норм в отношении срока аренды, предполагающих оценку перспектив с учетом подконтрольных арендатору обстоятельств, необходимо также принимать во внимание положения разделов «Модель учета по первоначальной стоимости» и «Другие модели оценки» по учету прав пользования активом (пункты с 30 по 37). Эти положения унифицируют учет прав пользования активом с учетом основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», стоимостные параметры которых определяются с учетом намерений организации в отношении будущего использования активов. В том числе пункт 32 буквально говорит о том, как в первоначальной стоимости права пользования активом отражается намерение арендатора исполнить опцион на покупку предмета аренды, из чего следует, что аналогичным образом арендатор должен принимать во внимание свои намерения исполнить или не исполнить опционы, о которых идёт речь в подпунктах (а) и (б) пункта 18, когда он оценивает наличие или отсутствие своей достаточной уверенности в исполнении или неисполнении этих опционов.

Внимание авторов IFRS 16 к арендатору в данном вопросе вполне объяснимо, так как актуальность определения срока аренды для арендатора действительно несравнимо выше, чем для арендодателя. Для арендатора от этого зависит величина признаваемого права пользования активом и обязательства по аренде.

Для арендодателя этот вопрос не столь актуален. В случае если аренда классифицируется как финансовая, негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды в любом случае включается в стоимость инвестиции в аренду наряду с арендными платежами. Поэтому от срока аренды зависит лишь соотношение этих величин: какая часть стоимости инвестиции в аренду будет признана непосредственно как арендные платежи, а какая часть будет признана как негарантированная ликвидационная стоимость. При этом сумма этих двух величин, составляющих стоимость инвестиции в аренду, будет при прочих равных условиях одинаковой. В этом контексте определение срока аренды для арендодателя не принципиально. Тем не менее для арендодателя срок аренды в отдельных случаях может иметь решающее значение для классификации аренды в качестве инвестиционной или финансовой.

Для этой цели проведённые выше положения IFRS 16 необходимо адаптировать под арендодателя, то есть применять их с учётом того, что арендодатель заведомо не обладает информацией во всех требуемых аспектах и поэтому вынужден интерпретировать перспективы пользования арендатором своим опционом или отказа от него исходя из применимых к арендатору стимулов, о которых арендодатель осведомлён.

Что касается опционов арендодателя, то в основном тексте IFRS 16 такие не рассматриваются. Единственное упоминание про опцион арендодателя содержится в параграфе B35 в рамках пояснений понятия «не подлежащий досрочному прекращению период аренды: «Если право на прекращение аренды имеется лишь у арендатора, такое право считается имеющимся у арендатора опционом на прекращение аренды, который организация учитывает при определении срока аренды. Если право на прекращение аренды имеется лишь у арендодателя, не подлежащий досрочному прекращению период аренды включает период, охватываемый опционом на прекращение аренды.»

Фраза сформулирована неудачно. В ней использована формулировка «период, охватываемый опционом на прекращение аренды», и при этом не поясняется, что это значит: период до даты, начиная с которой арендодатель может воспользоваться своим опционом, или период, в течение которого арендодатель может им воспользоваться, то есть, попросту говоря, период до конца срока аренды. Можно сделать два равно противоположных вывода. Причём норма предполагает строго только один вариант. Либо следует исходить из сценария, что арендодатель обязательно воспользуется своим опционом, либо полностью игнорировать наличие у него опциона. При этом логично предположить, что в случае с опционом арендодателя на продление аренды должен использоваться зеркальный подход: если игнорировать опцион на прекращение, то опцион на продление нужно рассматривать как безусловно реализуемый; и наоборот, если опцион на прекращение рассматривать как безусловной реализуемый, то опцион на продления следует игнорировать.

Исходя из параграфа BC128 Основ для выводов авторы стандарта имели в виду, что опцион арендодателя на прекращение аренды должен игнорироваться арендатором, поскольку в этом случае арендатор несет безусловное обязательство оплатить право пользования активом. Однако авторы стандарта не посчитали нужным включать положение об обязательном игнорировании такого опциона в текст стандарта. Кроме того, если предположить, что арендатор должен во всех случаях игнорировать опцион арендодателя на прекращение аренды, то в случае с опционом арендодателя на продления аренды арендатор должен также во всех случаях исходить из предположения, что арендодатель этим опционам обязательно воспользуется. В противном случае подход будет непоследовательным. Но текстом стандарта данное предположение не подтверждается, из чего следует, что положения стандарта не предполагают безусловное игнорирование каких-либо опционов, равно как признание их безусловно реализуемыми. В каждой ситуации должны оцениваться все факты и обстоятельства, свидетельствующие о перспективах реализации того или иного сценария.

Опцион арендодателя на продление аренды ни в основном тексте стандарта, ни в руководстве по применению не рассматривается, как если бы на практике таких не встречалось. Действительно, опционы на продление аренды только у арендодателя встречаются реже, чем у арендатора, но тем не менее не настолько редко, чтобы их совсем игнорировать. Методологическое решение по ним необходимо, причём такое решение должно

согласовываться с подходом к учету опционов арендодателя на прекращение аренды. Договор аренды на три года с опционом на продление до пяти лет по экономическому содержанию идентичен договору на пять лет с опционом на прекращение аренды через три года. В этой связи подход к учёту опциона на продление аренды должен быть симметричен подходу к учёту опциона на прекращение аренды.

Кроме того, для всех вариантов опционов необходимо рассматривать не только позицию арендатора, но и позицию арендодателя, а также учитывать асимметричность информации в ситуациях с опционом противоположной стороны договора в отличие от ситуации с собственным опционом. В связи с отсутствием в IFRS 16 прямых норм по ситуациям 2, 3, 4 подходы для этих ситуаций могут быть сформулированы косвенно исходя из положений стандарта в отношении ситуации 1.

Руководство по применению IFRS 16 (Приложение В, пункты В34 – В41):

- В34. Оценивая срок аренды и анализируя продолжительность не подлежащего досрочному прекращению периода аренды, организация должна применять определение договора и определять период, в течение которого договор обеспечен защитой. Аренда больше не обеспечена защитой, если как у арендатора, так и у арендодателя имеется право расторгнуть аренду без разрешения другой стороны с выплатой не более чем незначительного штрафа.
- В35. Если право на прекращение аренды имеется лишь у арендатора, такое право считается имеющимся у арендатора опционом на прекращение аренды, который организация учитывает при определении срока аренды. Если право на прекращение аренды имеется лишь у арендодателя, не подлежащий досрочному прекращению период аренды включает период, охватываемый опционом на прекращение аренды.
- В36. Срок аренды начинается на дату начала аренды и включает в себя периоды без арендной платы, предоставляемые арендатору арендодателем.
- В37. На дату начала аренды организация анализирует наличие достаточной уверенности в том, что арендатор исполнит опцион на продление аренды или на покупку базового актива или не исполнит опцион на прекращение аренды. Организация учитывает все уместные факты и обстоятельства, которые обуславливают наличие у арендатора экономического стимула для исполнения или неисполнения опциона, включая любые ожидаемые изменения фактов и обстоятельств с даты начала аренды до даты исполнения опциона. Примеры факторов, которые необходимо учитывать, среди прочего включают в себя следующее:
- (а) предусмотренные договором условия для дополнительных периодов в сравнении с рыночными ставками, например:
 - (i) суммы платежей за аренду в любом дополнительном периоде;
 - (ii) сумма переменных платежей за аренду или других условных платежей, например, платежей, обусловленных штрафами за прекращение или гарантиями ликвидационной стоимости; и
 - (iii) условия опционов, которые могут быть исполнены после первоначальных дополнительных периодов (например, опцион на покупку, который может быть исполнен в конце периода продления по ставке, которая в настоящее время ниже рыночных ставок);

- (b) значительные усовершенствования арендованного имущества, которые были осуществлены (или, как ожидается, будут осуществлены) в течение срока действия договора, которые, как ожидается, будут иметь значительную экономическую выгоду для арендатора, когда опцион на продление или прекращение аренды либо на покупку базового актива можно будет исполнить;
 - (c) затраты, связанные с прекращением аренды, например, затраты на переговоры, затраты на перемещение, затраты в связи с идентификацией другого базового актива, подходящего для нужд арендатора, затраты в связи с интеграцией нового актива в деятельность арендатора либо аналогичные затраты, включая затраты, связанные с возвратом базового актива в предусмотренное договором состояние или предусмотренное договором место;
 - (d) значение такого базового актива для деятельности арендатора с учетом, например, того, является ли базовый актив специализированным активом, местоположения базового актива и наличия подходящих альтернативных вариантов; и
 - (e) условности в связи с исполнением опциона (т.е. когда опцион может быть исполнен лишь при соблюдении одного или нескольких условий) и вероятность того, что такие условия будут иметь место.
- B38. Опцион на продление или прекращение аренды может быть объединен с одним или несколькими другими условиями договора (например, гарантией ликвидационной стоимости), с таким результатом, что арендатор гарантирует арендодателю минимальный или фиксированный денежный доход, который является практически одинаковым вне зависимости от того, будет ли опцион исполнен. В таких случаях и несмотря на руководство в отношении по существу фиксированных платежей в пункте B42, организация должна исходить из того, что существует достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит опцион на продление аренды или не исполнит опцион на прекращение аренды.
- B39. Чем меньше не подлежащий досрочному прекращению период аренды, тем выше вероятность того, что арендатор исполнит опцион на продление аренды или не исполнит опцион на прекращение аренды. Это обусловлено тем, что затраты, связанные с получением замещающего актива, вероятнее всего, будут пропорционально увеличиваться в случае уменьшения не подлежащего досрочному прекращению периода.
- B40. Прошлая практика арендатора в отношении периода, в течение которого он обычно использовал определенные виды активов (предоставленные в аренду или находящиеся в собственности), а также экономические причины, по которым он это делал, могут предоставить информацию, полезную для анализа наличия достаточной уверенности в том, что арендатор исполнит или не исполнит опцион. Например, если арендатор обычно использовал определенные виды активов в течение определенного периода либо если арендатор придерживается практики частого исполнения опционов по договорам аренды определенных видов базовых активов, арендатор должен учитывать экономические причины для такой прошлой практики при оценке наличия у него достаточной уверенности в исполнении опциона по договорам аренды таких активов.
- B41. В пункте 20 указано, что после даты начала аренды арендатор повторно анализирует срок аренды в случае наступления значительного события либо значительного изменения обстоятельств, которое подконтрольно арендатору и влияет на наличие у арендатора

достаточной уверенности в исполнении опциона, который ранее не учитывался при определении срока аренды, либо в неисполнении опциона, который ранее учитывался при определении срока аренды. К примерам значительных событий или изменений обстоятельств относятся:

- (a) значительные усовершенствования арендованного имущества, которые не предполагались на дату начала аренды и, как ожидается, будут иметь значительную экономическую выгоду для арендатора, когда опцион на продление или прекращение аренды либо на покупку базового актива можно будет исполнить;
- (b) значительная модификация или адаптация базового актива, которая не предполагалась на дату начала аренды;
- (c) дата начала субаренды базового актива на период после завершения ранее установленного срока аренды; и
- (d) деловое решение арендатора, которое имеет непосредственное отношение к исполнению или неисполнению опциона (например, решение продлить аренду дополняющего актива, осуществить выбытие альтернативного актива или осуществить выбытие бизнес-единицы, в которой задействован актив в форме права пользования).

BASIS FOR CONCLUSIONS (to accompany IFRS 16)²

Cancellable leases

- BC127** For the purposes of defining the scope of IFRS 16, the IASB decided that a contract would be considered to exist only when it creates rights and obligations that are enforceable. Any non-cancellable period or notice period in a lease would meet the definition of a contract and, thus, would be included as part of the lease term. To be part of a contract, any options to extend or terminate the lease that are included in the lease term must also be enforceable; for example the lessee must be able to enforce its right to extend the lease beyond the non-cancellable period. If optional periods are not enforceable, for example, if the lessee cannot enforce the extension of the lease without the agreement of the lessor, the lessee does not have the right to use the asset beyond the non-cancellable period. Consequently, by definition, there is no contract beyond the non-cancellable period (plus any notice period) if there are no enforceable rights and obligations existing between the lessee and lessor beyond that term. In assessing the enforceability of a contract, an entity should consider whether the lessor can refuse to agree to a request from the lessee to extend the lease.
- BC128** Accordingly, if the lessee has the right to extend or terminate the lease, there are enforceable rights and obligations beyond the initial non-cancellable period and the parties to the lease would be required to consider those optional periods in their assessment of the lease term. In contrast, a lessor's right to terminate a lease is ignored when determining the lease term because, in that case, the lessee has an unconditional obligation to pay for the right to use the asset for the period of the lease, unless and until the lessor decides to terminate the lease.

² Приводится в оригинале на английском языке в связи с отсутствием официального перевода «Основ для выводов» на русский язык.

BC129 The IASB considered whether applying enforceability to leases in this way might encourage entities to add a clause to a lease that does not have economic substance, for example, stating that the lease could be cancelled at any point, knowing that, in practice, it would not be cancelled. However, the IASB is of the view that such clauses are unlikely to be added because there often is an economic disincentive for either the lessor or lessee to agree to their inclusion. For example, if a lessor has priced a contract assuming that the lessee will not cancel the contract, including such a clause would put the lessor at risk of being exposed to higher residual asset risk than had been anticipated when pricing the contract, which would be an economic disincentive for the lessor. Conversely, if the lessor has priced the contract assuming that the lessee will or may cancel the contract, the lessee would be likely to have to pay higher rentals to compensate the lessor for taking on more residual asset risk. Those higher rentals would be an economic disincentive for the lessee, if it does not intend to cancel the contract.