

Unité de comptabilisation des modifications de contrat de location

Extrait, Groupe de discussion sur les IFRS® – Compte rendu de la réunion du September 19, 2023

Le Groupe se penche ensuite sur la question de savoir si l'appréciation des modifications de contrat de location doit être portée à l'égard du contrat ou des composantes locatives distinctes.

Contexte

La banalisation des modèles de travail à distance et hybrides pousse de nombreuses entités à diminuer les espaces de bureaux qu'elles louent. Certaines entités le font notamment en diminuant la superficie louée à un étage d'un immeuble de bureaux, ou en résiliant le contrat de location relatif à un étage entier dans le cadre d'un contrat de location de bureau concernant plusieurs étages d'un même immeuble. Si une entité diminue l'étendue du contrat de location et que cette diminution ne faisait pas partie des termes et conditions initiaux du contrat de location, il s'agirait là d'une modification de contrat de location aux termes d'[IFRS 16 Contrats de location](#).

Modifications de contrat de location

Pour comptabiliser les modifications de contrat de location, une entité doit appliquer les indications des [paragraphe 44 à 46B](#) d'IFRS 16. Le paragraphe 44 énonce ce qui suit :

Le preneur doit considérer une modification de contrat de location comme un contrat de location distinct si les deux conditions suivantes sont remplies :

- (a) la modification élargit l'étendue du contrat de location par l'ajout d'un droit d'utiliser un ou plusieurs biens sous-jacents;
- (b) la contrepartie prévue au contrat de location augmente d'un montant proportionné au prix distinct du droit d'utilisation ajouté, compte tenu, le cas échéant, des ajustements appropriés apportés à ce prix pour refléter les circonstances propres au contrat.

Étant donné qu'aucune des conditions susmentionnées ne serait remplie lorsqu'une entité diminue la superficie des bureaux loués, le preneur ne comptabiliserait pas la modification de contrat de location en tant que contrat de location distinct. Dans le cas où la modification de contrat de location n'est pas traitée comme un contrat de location distinct, le [paragraphe 45](#) d'IFRS 16 exige que le preneur fasse ce qui suit :

- (a) répartir la contrepartie prévue au contrat modifié en appliquant les paragraphes 13 à 16;
- (b) déterminer la durée du contrat de location modifié en appliquant les paragraphes 18 et 19;
- (c) réévaluer l'obligation locative en actualisant les paiements de loyers révisés au moyen d'un taux d'actualisation révisé. Le preneur doit utiliser comme taux d'actualisation révisé le taux d'intérêt implicite du contrat de location pour la durée restante s'il est possible de

déterminer facilement ce taux, sinon le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal à la date d'entrée en vigueur de la modification.

Dans le cas où la modification de contrat de location diminue en totalité ou en partie l'étendue du contrat de location, le [paragraphe 46](#) exige que le preneur réduise la valeur comptable de l'actif au titre du droit d'utilisation pour refléter la résiliation partielle ou totale du contrat de location, et qu'il comptabilise en résultat net tout profit ou perte se rattachant à cette résiliation.

Séparation des composantes d'un contrat

Lorsqu'un contrat est ou contient un contrat de location, le [paragraphe B32](#) d'IFRS 16 exige que l'entité comptabilise chaque composante locative du contrat comme un contrat de location distinct si les deux conditions suivantes sont réunies :

- (a) le preneur peut tirer avantage de l'utilisation du bien sous-jacent, pris isolément ou en combinaison avec d'autres ressources qui lui sont aisément disponibles, lesquelles sont des biens ou des services vendus ou loués séparément (par le bailleur ou d'autres fournisseurs) ou des ressources que le preneur s'est déjà procurées (auprès du bailleur ou dans le cadre d'autres opérations ou événements);
- (b) le bien sous-jacent ne dépend pas fortement des autres biens sous-jacents prévus au contrat et n'y est pas étroitement lié. Par exemple, le fait que le preneur puisse décider de ne pas louer le bien sous-jacent sans que cela ait pour autant une incidence importante sur ses droits relatifs à l'utilisation d'autres biens sous-jacents prévus au contrat peut indiquer que ce bien sous-jacent ne dépend pas fortement des autres biens sous-jacents et qu'il n'y est pas étroitement lié.

Le Groupe débat de la question de savoir si une entité applique les exigences relatives aux modifications de contrat de location énoncées aux [paragraphe 44 à 46B](#) d'IFRS 16 au contrat pris dans son ensemble ou à chaque composante locative distincte.

Mise en situation 1

- La société X a conclu un contrat de location de 10 ans relativement à l'un des multiples étages d'un immeuble de bureaux.
- Le contrat de location initial ne prévoyait aucun droit de résiliation anticipée.
- Au cours de l'année 3, la société X a déterminé qu'elle n'aura plus besoin d'une partie de l'espace loué global (20 pour cent de l'étage loué) après l'année 5.
- La société X s'entend avec le bailleur pour apporter une modification au contrat de location afin de pouvoir le résilier pour cette portion de l'étage à la fin de l'année 5.
- Les paiements de loyers au titre de la portion restante des bureaux pour les années 6 à 10 diminuent proportionnellement à la diminution des locaux loués.

- La société X a déterminé que la location d'un étage de locaux à bureaux représente une composante locative.
- Le taux d'emprunt marginal était de 4 pour cent au début du contrat de location et de 6 pour cent à la date de la modification.

Question 1 : Comment la société X devrait-elle comptabiliser la résiliation partielle d'un étage loué?

Analyse

La modification de l'espace loué constitue une diminution de l'étendue du contrat de location. Étant donné que cette diminution ne faisait pas partie des termes et conditions initiaux du contrat de location, il s'agirait là d'une modification de contrat de location. Puisque cette modification au contrat de location diminue l'étendue du contrat de location, la société X ne comptabiliserait pas la modification comme un contrat de location distinct. Autrement dit, le [paragraphe 44](#) d'IFRS 16 ne s'applique pas.

Conformément aux exigences énoncées aux [paragrophes 45 et 46](#) d'IFRS 16 et à l'[exemple illustratif 17](#) intitulé « Modification qui diminue l'étendue du contrat de location », la société X commencerait par réduire l'actif au titre du droit d'utilisation et l'obligation locative pour refléter la résiliation partielle du contrat de location, et par comptabiliser toute différence en résultat net. Elle ajusterait ensuite l'obligation locative à sa valeur comptable modifiée selon le taux d'actualisation révisé de 6 pour cent à la date d'entrée en vigueur de la modification, en apportant un ajustement correspondant à l'actif au titre du droit d'utilisation.

Discussion du Groupe

Le Groupe appuie cette analyse. Certains membres du Groupe indiquent qu'il est peu probable que le bailleur réduise le montant des paiements de loyers proportionnellement à la diminution de la superficie des locaux loués et qu'il se prive d'une pénalité de résiliation, parce que la juste valeur par pied carré de l'espace loué fluctue normalement tout au long de la durée du contrat de location. Habituellement, le preneur devrait également tenir compte de sa capacité à relouer l'espace à un autre preneur dans le cadre de sa négociation des paiements de loyers modifiés et de toute pénalité de résiliation imposée. Par conséquent, bien que le Groupe convienne que l'analyse est exacte sur le plan technique, il estime qu'il est peu probable que cette mise en situation (ou une mise en situation semblable) survienne.

Mise en situation 2

- La société X a conclu un contrat de location de 10 ans relativement à cinq des multiples étages d'un immeuble de bureaux.
- Le prix de vente spécifique par pied carré est le même pour chaque étage tout au long du contrat de location de 10 ans.
- Le contrat de location initial ne prévoyait aucun droit de résiliation anticipée.

- Au cours de l'année 3, la société X a déterminé qu'elle n'aura plus besoin d'une partie de l'espace loué global (un étage) après l'année 5.
- La société X s'entend avec le bailleur pour apporter une modification au contrat de location afin de pouvoir le résilier pour un étage à la fin de l'année 5.
- Dans le cadre de l'entente modifiée, la société X n'a pas à verser de pénalité de résiliation.
- Les paiements de loyers au titre de la portion restante des bureaux pour les années 6 à 10 diminuent proportionnellement à la diminution des locaux loués.
- La société X a déterminé que chaque étage de l'immeuble à bureaux représente une composante locative distincte.
- Le contrat ne contient pas de composantes non locatives.
- Le taux d'emprunt marginal était de 4 pour cent au début du contrat de location et de 6 pour cent à la date de la modification.

Question 2 : Comment la société X devrait-elle comptabiliser la résiliation de l'intégralité d'un étage dans le cadre d'un contrat de location portant sur plusieurs étages?

Analyse

Point de vue 2A – L'unité de comptabilisation des modifications de contrat de location est le contrat et la société X devrait réévaluer l'intégralité du contrat (c.-à-d. tous les étages)

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que les définitions d'un contrat de location et d'une modification de contrat de location énoncées à l'[Annexe A](#) d'IFRS 16 indiquent que les modifications de contrat de location devraient être appliquées à l'égard des contrats, et non à l'égard des composantes locatives distinctes, parce qu'elles font référence au contrat dans son ensemble et non à la composante qui a été modifiée. L'Annexe A définit un contrat de location comme un « [c]ontrat, ou [une] partie d'un contrat, par lequel est cédé le droit d'utiliser un bien (le bien sous-jacent) pour un certain temps moyennant une contrepartie ».

L'[Annexe A](#) définit une modification de contrat de location comme un « [c]hangement dans l'étendue ou la contrepartie d'un contrat de location par rapport aux termes et conditions initiaux (par exemple, ajout ou retrait du droit d'utiliser un ou plusieurs biens sous-jacents ou encore prolongation ou raccourcissement de la durée du contrat de location) ».

Les tenants de ce point de vue font remarquer que les indications de la norme concernant la séparation des composantes d'un contrat de location ne font référence qu'à la séparation des composantes locatives et à la répartition de la contrepartie entre les diverses composantes. La norme ne précise pas que chaque composante constitue un contrat de location distinct. Par ailleurs, en vertu du [paragraphe 45\(a\)](#) d'IFRS 16, le preneur doit répartir la contrepartie prévue au contrat modifié en appliquant les [paragrophes 13 à 16](#). Les tenants de ce point de vue sont d'avis que ces paragraphes exigent une répartition de la contrepartie entre les composantes non locatives et les

composantes locatives, ce qui va dans le sens du point de vue selon lequel les modifications de contrat de location devraient être comptabilisées au niveau du contrat.

Si la société X comptabilise la modification de contrat de location au niveau du contrat, elle commencerait par réduire la valeur comptable de l'actif au titre du droit d'utilisation et de l'obligation locative pour refléter la résiliation partielle du contrat de location, en comptabilisant toute différence en résultat net. Elle ajusterait ensuite l'obligation locative à sa valeur comptable modifiée selon le taux d'actualisation révisé (soit le taux d'emprunt marginal de 6 pour cent) à la date d'entrée en vigueur de la modification, en apportant un ajustement correspondant à l'actif au titre du droit d'utilisation.

Les tenants de ce point de vue soulignent que le résultat comptable en vertu de cette méthode serait conforme au résultat comptable selon la [question 1](#). Ils estiment que les résultats comptables selon la question 1 et selon la [question 2](#) devraient être similaires parce que les modifications de contrat de location en vertu des deux mises en situation sont économiquement similaires.

Point de vue 2B – L'unité de comptabilisation est la composante locative distincte et la société X ne devrait réévaluer que la composante locative modifiée du contrat (c.-à-d. l'étage modifié)

Les entités comptabilisent souvent les actifs loués constituant des composantes locatives distinctes comme un seul contrat de location parce que les informations utilisées (p. ex., la durée du contrat de location, les paiements de loyers, le taux d'actualisation) sont les mêmes pour chacune des composantes locatives. Toutefois, les dispositions des [paragraphe 12](#), [B12](#) et [B32](#) d'IFRS 16 impliquent que la comptabilisation des contrats de location devrait être effectuée au niveau des composantes distinctes. Par conséquent, les tenants de ce point de vue sont d'avis qu'il ne serait pas interdit aux entités d'appliquer la comptabilisation des modifications de contrat de location au niveau des composantes locatives distinctes, même lorsque l'entité comptabilise les composantes locatives distinctes comme un seul contrat de location, et particulièrement lorsque les composantes locatives non modifiées ne sont pas touchées par la modification de contrat de location.

Dans cette mise en situation, les paiements de loyers sont réduits proportionnellement à la réduction de l'espace loué global, et la répartition des paiements de loyers selon l'espace qui continuera d'être loué demeurera inchangée. Étant donné que chaque étage de bureaux est apprécié et comptabilisé séparément, le retrait du droit d'utiliser un étage constitue une réduction de l'étendue d'une composante locative. Il n'y a toutefois aucun changement en ce qui concerne les quatre étages restants. Étant donné que ces composantes locatives n'ont pas été modifiées, l'entité ne devrait pas appliquer les dispositions du [paragraphe 45](#) d'IFRS 16 à leur égard.

Si la société X comptabilise la modification de contrat de location au niveau des composantes locatives distinctes, elle commencerait par réduire la valeur comptable de l'actif au titre du droit d'utilisation et de l'obligation locative attribuable à la composante locative modifiée pour refléter la résiliation anticipée de cette composante, en comptabilisant toute différence en résultat net. Elle ajusterait ensuite l'obligation locative attribuable à la composante locative modifiée à sa valeur comptable modifiée selon le taux d'actualisation révisé (soit le taux d'emprunt marginal de 6 pour

cent) à la date d'entrée en vigueur de la modification, en apportant un ajustement correspondant à l'actif au titre du droit d'utilisation.

Les tenants de ce point de vue soulignent que la société X ne serait pas tenue de réévaluer l'obligation locative relative aux composantes locatives non modifiées au moyen du taux d'actualisation révisé. Étant donné que le taux d'actualisation révisé devrait être appliqué à l'ensemble du contrat en vertu de la [question 1](#) et du [point de vue 2A de la question 2](#), cette approche donnerait lieu à un résultat comptable différent.

Point de vue 2C – Un choix de méthode comptable doit être effectué quant à la question de savoir si la comptabilisation des modifications de contrat de location doit se faire au niveau du contrat ou des composantes locatives distinctes

Les tenants de ce point de vue estiment que les [points de vue 2A](#) et [2B](#) se défendent tous les deux. En l'absence d'indications précises sur cette question, ils estiment raisonnable que les entités appliquent les dispositions d'[IAS 8 Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs](#) et qu'elles effectuent un choix de méthode comptable.

Il est également demandé aux membres du Groupe si leur point de vue sur la [question 2](#) changerait dans l'hypothèse où, par suite de la modification du contrat de location, un paiement lié à la résiliation devait être effectué, initialement ou au fil du temps.

Discussion du Groupe

Plusieurs membres du Groupe indiquent que la [mise en situation 2](#) décrit des faits et circonstances qu'ils n'observent normalement pas. Ils font remarquer que, dans cette mise en situation, la société X a négocié la résiliation d'un étage de façon isolée. Les membres du Groupe indiquent que les modifications de contrat impliquent normalement une renégociation de l'intégralité du contrat. Les paiements de loyers modifiés prévus dans le contrat renégocié et toute pénalité de résiliation imposée pourraient dépendre de plusieurs facteurs, notamment les conditions actuelles du marché, les étages inclus dans le contrat de location modifié et la capacité du bailleur de louer le ou les étages libérés à d'autres locataires à un taux plus ou moins favorable. Ils soulignent également que, dans de nombreux bureaux, la juste valeur par pied carré d'espace loué est différente pour chaque étage, et que la valeur relative de chaque étage fluctue souvent tout au long de la durée du contrat de location. Tous ces facteurs devraient être pris en considération lors de la renégociation du contrat de location.

La plupart des membres du Groupe sont d'accord avec le [point de vue 2A](#) parce qu'ils estiment que cette méthode reflète mieux la substance économique d'une transaction lorsque l'ensemble du contrat de location est renégocié en cas de résiliation d'un étage. D'autres membres du Groupe sont d'accord avec le point de vue 2A parce qu'ils sont d'avis que le libellé des indications relatives aux modifications de contrat de location implique que le preneur devrait répartir la contrepartie prévue au contrat modifié entre les composantes locatives modifiées (conformément aux [paragraphe 13 à 16](#) d'IFRS 16) après que l'entité a déterminé qu'une modification de contrat a eu lieu (autrement dit, la norme ne dit pas de répartir la contrepartie entre les composantes locatives

en premier lieu, et d'apprécier ensuite si une composante locative a été modifiée). Ils notent qu'[IFRS 16](#) ne donne pas d'indications précises quant à la question de savoir si un preneur devrait répartir la contrepartie modifiée au niveau du contrat ou des composantes locatives distinctes lorsqu'un contrat est modifié. Toutefois, ils estiment que ce point de vue est compatible avec l'application du paragraphe 13 d'IFRS 16. Ils font valoir qu'ils appuient ce point de vue indépendamment du fait que le bailleur impose ou non une pénalité de résiliation. Certains membres du Groupe considèrent que la société X devrait appliquer les indications relatives aux modifications de contrat de location au contrat dans son ensemble, indépendamment du fait que toutes les composantes locatives soient identiques ou non. Ils estiment que cela se traduirait par une application plus uniforme des normes aux différents faits et circonstances. Un membre du Groupe note que le [paragraphe 44](#) d'IFRS 16 indique qu'une entité ne doit considérer une modification de contrat de location comme un contrat de location distinct que si la modification élargit l'étendue du contrat de location et que la contrepartie prévue au contrat de location augmente d'un montant proportionné au prix distinct de l'élargissement de l'étendue du contrat. Étant donné que la société X a réduit l'étendue de son contrat de location, cette transaction n'entre pas dans le champ d'application du paragraphe 44. Par conséquent, ce membre du Groupe estime que la société X devrait réévaluer l'obligation locative pour l'ensemble du contrat. En outre, il pense que, dans la plupart des cas, la réévaluation de l'intégralité de l'obligation locative en fonction du taux d'actualisation révisé ne serait pas coûteuse, puisque, selon le [point de vue 2B](#), il est déjà nécessaire de déterminer un taux d'emprunt marginal mis à jour pour la composante modifiée. Un membre du Groupe estime que le résultat comptable pour les [mises en situation 1](#) et [2](#) devrait être le même parce que ces mises en situation sont similaires sur le plan économique.

Certains membres du Groupe appuient le [point de vue 2B](#). Ils estiment que les modifications de contrat de location devraient être comptabilisées au niveau de la composante locative distincte parce qu'il s'agit du niveau auquel le contrat est comptabilisé. Un membre du Groupe fait remarquer que la norme n'exige aucun ajustement du taux d'emprunt marginal sur les composantes locatives existantes lorsque la modification élargit l'étendue d'un contrat de location et que la contrepartie prévue au contrat de location augmente d'un montant proportionné au prix distinct de l'élargissement de l'étendue du contrat. Il considère donc que l'uniformité serait accrue si les entités n'ajustaient pas le taux d'actualisation sur les composantes locatives non modifiées lorsque l'étendue du contrat de location diminue. Toutefois, d'autres membres du Groupe soulignent que les indications du [paragraphe 45](#) et de l'[exemple illustratif 17](#) d'IFRS 16 démontrent qu'une entité est tenue d'ajuster le taux d'actualisation lorsque l'étendue du contrat de location diminue. Un participant à la réunion évoque une autre mise en situation dans laquelle la société X conclut en même temps cinq contrats de location distincts mais identiques, et résilie par la suite un seul de ces contrats de location. Il estime que, dans ce cas, le preneur appliquerait les dispositions relatives aux modifications de contrat de location uniquement au contrat de location résilié. Il considère que le résultat comptable devrait être le même lorsqu'un preneur résilie un contrat de location ou une composante locative. Un membre du Groupe note que le [paragraphe B2](#) d'IFRS 16 fournit des indications d'application sur la combinaison de contrats conclus en même temps ou presque en même temps avec la même partie. Il précise que les cinq contrats de cette autre mise en situation

seraient comptabilisés comme un seul contrat si l'une des conditions énoncées au paragraphe B2 est remplie.

Certains membres du Groupe estiment que les [points de vue 2A](#) et [2B](#) se défendent tous les deux, selon les faits et circonstances, et qu'une entité devrait exercer son jugement pour déterminer quelle méthode reflète le mieux la substance économique de la transaction (autrement dit, il ne s'agit pas d'un choix de méthode comptable tel qu'indiqué dans le [point de vue 2C](#)). Ils font observer qu'une entité serait tenue de fournir des informations sur cette méthode comptable si elle est importante pour l'entité, et que ces informations devraient préciser que les composantes locatives et non locatives sont identifiées lors de la passation du contrat de location, et non au moment de la modification de celui-ci. Certains membres du Groupe considèrent que la comptabilisation de la modification du contrat de location au niveau des composantes locatives distinctes ne serait appropriée que si chacune des composantes locatives est identique aux autres, ce qui est peu probable. Un membre du Groupe appuyant le point de vue 2B précise qu'il serait d'accord avec le point de vue 2A si le bailleur imposait une pénalité de résiliation à la société X. Toutefois, il souligne que le bailleur ne peut imposer une pénalité de résiliation si les paiements de loyers relatifs aux étages restants sont effectués à un taux avantageux. Un membre du Groupe note que les [paragraphe 4.48 à 4.55](#) du *Cadre conceptuel de l'information financière* fournissent des indications sur la façon d'identifier l'unité de comptabilisation d'une transaction. Il estime que les entités devraient se reporter à ces indications afin de déterminer l'unité de comptabilisation pour une modification de contrat de location. Un autre membre du Groupe ajoute toutefois que les paragraphes [SP1.1 à SP1.3](#) précisent que le Cadre conceptuel ne constitue pas une norme, et qu'aucune de ses parties n'a préséance sur des dispositions d'une norme.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe visait à faire prendre conscience des points de vue sur l'unité de comptabilisation des modifications de contrat de location. Le Groupe admet qu'il existe des points de vue divergents sur cette question. Toutefois, certains membres du Groupe font remarquer que, dans bien des cas, l'incidence de l'application des dispositions relatives aux modifications de contrat de location à la composante modifiée ou au contrat dans son ensemble peut être non significative parce que la différence correspond à une compensation de l'actif au titre du droit d'utilisation. Par conséquent, aucune mesure immédiate n'est recommandée au CNC à la suite de cette discussion. Le Groupe recommande que le CNC envisage de tenir compte des observations découlant de cette discussion dans sa réponse à l'appel à informations de l'IASB sur le suivi après mise en œuvre d'IFRS 16, lorsque celui-ci sera publié.