

Más allá de esta dinámica empresarial, lo que se quiere destacar en ese trabajo es que esta influencia de la empresa familiar sobre los procesos y factores se produce en un contexto espacial. En particular, la literatura se refiere a ello como “proximidad”. No nos referimos aquí solamente a la proximidad espacial (*spatial proximity*), sino que llamamos la atención sobre las dimensiones de proximidad que describe Boschma (2005).

Tabla 1. Dimensiones de proximidad

Proximidad geográfica	<i>Distancia física.</i> Por ejemplo, una distancia física cercana favorece el intercambio de conocimiento e información y puede favorecer acciones colectivas de los actores locales estimulando la consecución de outputs positivos en los procesos de innovación.
Proximidad cognitiva	<i>Similitud del marco mental subjetivo de los actores y del conocimiento tácito y codificado que estos poseen.</i> Por ejemplo, favorece la creación de redes y hace más eficiente la transmisión de conocimientos.
Proximidad social	<i>Relaciones sociales arraigadas entre agentes basadas en la confianza, derivadas de la amistad, el parentesco y la experiencia.</i>
Proximidad organizacional	<i>Grado en que se comparten las relaciones en una organización, ya sea dentro de esta o con otras organizaciones.</i>
Proximidad institucional	<i>Marco institucional que comprende el conjunto de normas informales institucionalizadas, códigos de conducta o reglas y leyes formales que regulan las relaciones e interacciones entre individuos, instituciones y organizaciones.</i>

Fuente: Elaboración propia a partir de Boschma (2005).

Son precisamente estas dimensiones de proximidad las que pueden favorecer el impacto de la empresa familiar en el desarrollo económico regional sostenible, pues pueden afectar a la complejidad contractual de los acuerdos económicos, a la necesidad de control o al nivel de seguridad, facilitando diferentes tipos de redes, comportamientos o relaciones formales, y resolviendo problemas de coordinación (Boschma, 2005). En particular, debido a su relación histórica, emocional, social y económica con el contexto, estas empresas pueden alterar la fuerza y calidad de las dimensiones de proximidad y su impacto sobre el desarrollo regional sostenible. Por ejemplo, por sí misma, la empresa familiar no es capaz de reducir la distancia física (*proximidad geográfica*) en un contexto, facilitando los procesos de intercambio de información o conocimiento, pero sí de afectar las estructuras productivas regionales, estimulando el desarrollo económico en épocas de crisis por mantenerse en esas áreas, o de crear una *proximidad cognitiva y social* derivada de los fuertes vínculos entre la familia y sus tradiciones, que aceleran los procesos de transmisión de conocimiento o de aprendizaje por experiencias previas con los habitantes de la región y crean procesos de socialización con aquellos que no son miembros de la familia.

Conclusiones

En definitiva, la transformación de los sistemas económicos hacia sistemas de desarrollo económico más sostenibles pasa por observar la propia dinámica de la empresa familiar en el contexto regional. En la actualidad, el modelo de interacción de la empresa familiar con su entorno es poco conocido, pero es clara su influencia en la intensidad y calidad de las relaciones que se producen entre factores y procesos, estando estas relaciones vinculadas a factores de proximidad que condicionan el destino del desarrollo regional. De esta manera, creemos interesante la iniciativa de UNCTAD y FBN, y destacamos la necesidad de una mayor discu-

sión e investigación sobre cómo las empresas familiares pueden contribuir al logro de un desarrollo económico regional sostenible, y bajo qué circunstancias.

Referencias

- Basco R** (2015). “Family business and regional development-A theoretical model of regional familiness”, *Journal of Family Business Strategy*, 6, 259-271.
- Basco R, Bartkeviciute I** (2016). “Is there any room for family business into European Union 2020 Strategy? Family business and regional public policy”. *Local Economy*, 31(6), 709-732.
- Basco R, Pérez-Rodríguez MJ** (2011). “Ideal types of family business management: Horizontal fit between family and business decisions and the relationship with family business performance”. *Journal of Family Business Strategy*, 2(3), 151-165.
- Boschma R** (2005). “Proximity and innovation: A critical assessment”. *Regional Studies*, 39(1), 61-74.
- Campbell HSJ, James RD, Kunkle G** (2013). *Firm Growth and Regional Income Convergence: Is There a Connection?* Cassopolis, MI: Edward Lowe Foundation.
- Gómez-Mejía LR, Haynes KT, Núñez-Nickel M, Jacobson KJL, Moyano-Fuentes J** (2007). “Socioemotional wealth and business risks in family-controlled firms: evidence from Spanish olive oil mills”. *Administrative Science Quarterly*, 52(1), 106-137.
- Habbershon TG, Williams ML** (1999). “A resource-based framework for assessing the strategic advantages of family firms”. *Family Business Review*, 12(1), 1-25.
- Lumpkin GT, Brigham KH, Moss TW** (2010). “Long-term orientation: Implications for the entrepreneurial orientation and performance of family businesses”. *Entrepreneurship & Regional Development*, 22(3-4), 241-264.
- Markusen A** (2003). “Fuzzy concepts, scanty evidence, policy distance: the case for rigour and policy relevance in critical regional studies”. *Regional Studies*, 37(6-7), 701-717.
- Pike A, Rodríguez-Pose A, Tomanev J** (2006). *Local and Regional Development*. Great Britain: Routledge.
- Stimson RJ, Stough R, Nijkamp P** (2011). “Endogenous regional development”. En Stimson, R.J., Stough, R., y Nijkamp, P. (eds). *Endogenous Regional Development: Perspectives, Measurement and Empirical*. Cheltenham UK: Edward Elgar, 1-19.
- Stimson RJ, Stough RR, Roberts BH** (2006). *Regional economic development: Analysis and planning strategy*. Berlin: Springer.
- Van Dijk J, Pellenburg PH** (2000). “Spatial perspective on firm demography”. *Papers in Regional Science*, 79(2), 107-110.

Horacio Molina

Universidad Loyola Andalucía
Experto Contable Acreditado®

El concepto de pasivo en la norma de arrendamientos: el caso de los contratos por periodos inferiores al año, durante varios años sucesivos

Introducción

La Norma Internacional de Información Financiera 16. *Arrendamientos* (NIIF 16) ha traído un cambio sustancial en la interpretación del concepto de pasivo en este tipo de acuerdos. En concreto, la principal modificación reside en considerar que los arrendamientos operativos bajo la anterior Norma Internacional de Contabilidad 17. *Arrendamientos* (NIC 17) ya no se podían considerar contratos pendientes de ejecución porque una de las partes, el arrendador, había cumplido su compromiso con la disposición





del activo arrendado al arrendatario. Esto desencadena que la obligación contractual del arrendatario ya no se considera futura, sino actual, y por tanto esa obligación debe calificarse contablemente como pasivo. Como el arrendatario ya no necesita de ningún acto de disposición adicional por parte del arrendador, aquel controla el uso del activo arrendado, a través de un derecho de uso, desde el momento que recibe el bien.

La reforma de los arrendamientos ya fue propuesta, en términos similares, por el G4+1. Este grupo, compuesto por emisores de normas nacionales anglosajones (Reino Unido, Nueva Zelanda, Australia, Canadá, Estados Unidos) y el *International Accounting Standards Committee* (IASC, predecesor del *International Accounting Standards Board*, IASB), propuso dos documentos. Uno en 1996, en el que se formula la estructura del modelo y cuyo ponente fue Warren McGregor, posteriormente miembro del IASB, (Mc Gregor, 1996). El otro se emitió en 2000, cuyos ponentes fueron Nailor y Lennard, y con el que se dio respuesta a las críticas recibidas en el primer documento. Entre estas críticas, ocupaba un lugar especial que los acuerdos de arrendamiento, calificados como operativos, se consideraban acuerdos pendientes de ejecución, los cuales se irían cumpliendo conforme el arrendatario disfrutase del bien arrendado. Nailor y Lennard (2000) le dedican gran parte del capítulo 2 del documento a desmontar dicha tesis, con criterios similares a los expuestos anteriormente.

Seis años después, en 2006, el IASB y el *Financial Accounting Standards Board* (FASB) estadounidense, incorporaron a su agenda un proyecto conjunto para reformar la contabilización de los arrendamientos. El primer documento de discusión del nuevo modelo de contabilización de los arrendamientos (*Discussion Paper. Preliminary View on Leases*), del año 2009, recibió numerosos comentarios argumentando que el modelo era erróneo porque los arrendamientos son acuerdos pendientes de ejecución, tal y como Molina y Mora (2015) documentan en su análisis de las cartas de comentario de este documento.

En este artículo se analiza un caso particular para cuya solución se deben tener presentes, en nuestra opinión, la reflexión formulada en los párrafos anteriores. El caso que se analiza es el de los contratos de arrendamiento por periodos de uso inferiores al año (por ejemplo, 3 meses concretos al año, en fechas concretas) en un horizonte temporal de varios ejercicios, de manera que el número total de meses contratado supera los doce meses y, con ello, la posibilidad de aplicar la excepción por arrendamientos de corta duración (NIIF 16.5.a). La cuestión a resolver es si se trata de un solo arrendamiento o de varios arrendamientos encadenados. La solución al caso requiere profundizar en el concepto de pasivo y evaluar si la obligación es actual o futura.

La estructura del artículo es la siguiente: en el punto segundo abordamos la justificación de por qué un arrendamiento no es contablemente un contrato pendiente de ejecución y las consecuencias que implica; en el punto tercero se analiza esta doctrina aplicada al caso objeto de estudio y, finalmente, en el punto cuarto extraemos las conclusiones y las implicaciones de este análisis.

¿Son los arrendamientos, desde una perspectiva contable, contratos pendientes de ejecución?

La NIC 17 dividía los arrendamientos en operativos y financieros. El motivo era que, en los arrendamientos financieros, se había producido la transferencia sustancial de los riesgos y ventajas asociadas al activo arrendado. La evaluación de esta transferencia sustancial se abordaba considerando diversos criterios: desde el potencial transferido por el acuerdo, comparando la duración del contrato con la vida útil del bien arrendado; hasta criterios de racionalidad económica como, por ejemplo, si el valor actual de los

pagos futuros equivalía al valor razonable del bien en el momento inicial, o que el bien tuviese una opción de compra que no fuese racional no ejercerla, o que el bien fuese tan específico que solo lo pudiese utilizar el arrendatario. Estos criterios ayudaban a asimilar, económicamente, el acuerdo de arrendamiento a un contrato de compraventa. Por lo tanto, la razón última era que la operación presentaba el fondo económico de una compraventa. Por el contrario, los arrendamientos operativos eran equivalentes a un servicio prestado por el arrendador, que retenía los riesgos y ventajas del bien arrendado, consistiendo su servicio en un dejar disfrutar pacíficamente del bien arrendado.

Este esquema es alterado cuando la NIIF 16 establece que el arrendamiento es un acuerdo en el que comienza cumpliendo el arrendador, entregando el bien al arrendatario, y que posteriormente cumple el arrendatario pagando las cuotas comprometidas. El hecho de que el arrendador haya cumplido aleja la posibilidad de que exista un contrato pendiente de ejecución. El arrendador cumple cuando pone a disposición del arrendatario el bien arrendado, momento al que la norma denomina *fecha de comienzo* del arrendamiento. Desde ese instante, la obligación contractual deja de ser futura pues una de las partes ha cumplido y, consecuentemente, es preciso reconocer el pasivo. Adicionalmente, desde esa fecha, el arrendatario controla, a través de un derecho de uso, el bien arrendado (activo subyacente en terminología de la norma) y goza de los derechos que atribuyen el control de un activo (derecho a dirigir el uso y derecho a apropiarse de los beneficios económicos).

De manera diferente, la norma define la *fecha de inicio* del acuerdo como la fecha en la que se acuerda o comprometen las partes a ejecutar, según unas condiciones y términos establecidos en el contrato. Esta fecha no da lugar al reconocimiento del arrendamiento por parte del arrendatario, pues el arrendador no ha cumplido con su compromiso de entrega. Esta fecha tan solo se toma como referencia para que el arrendador clasifique el arrendamiento como operativo o financiero.

El Borrador de norma sobre Arrendamientos, del año 2010, trató de responder a las críticas que se habían suscitado por este tema al Discussion Paper de 2009. En él, el IASB despachó la cuestión con la siguiente respuesta a la crítica recibida (IASB, 2010: BC.7.b):

“A right-of-use model would lead to recognising assets and liabilities for all executory contracts, including purchase orders and long-term sales and supply agreements. Those who hold this view think that the application of a right-of-use model would inappropriately gross up the statement of financial position. However, in the boards’ view, a simple lease is not an executory contract after the date of commencement of the lease. When the lessor provides access to the underlying asset, the lessee has an unconditional right to use the underlying asset and therefore an unconditional liability to make lease payments. At that point the lessor cannot prevent the lessee from using the underlying asset nor can the lessee avoid payment without causing a breach of contract”.

Esta posición quedó reflejada en las bases de conclusiones de la NIIF 16: *“el arrendatario tiene una obligación presente de realizar los pagos por arrendamiento, una vez que el activo subyacente ha sido puesto a su disposición. Esta obligación surge de sucesos pasados –no solo el compromiso del contrato de arrendamiento sino también del activo subyacente disponible para uso del arrendatario...”* (NIIF16.FC25a).

En este punto del desarrollo lógico, la cuestión que nos plantea es *¿en qué medida la solución contable debe estar supeditada a la visión que ofrece el derecho y la jurisprudencia sobre la figura del contrato de arrendamiento?* Los efectos económicos de los contratos dependen de la interpretación jurídica de los contratos y las consecuencias que de esta se deriva. Hipotéticamente, si un contrato de arrendamiento no cancelable pudiese ser desistido por el arrendatario sin más obligación que la devolución del bien arrendado, entonces no se puede argumentar que el arrendamiento sea

no cancelable. En este escenario hipotético, la obligación surgiría cada día que se mantiene el contrato en vigor.

En España, el derecho y la jurisprudencia interpretan que los pactos hay que cumplirlos, salvo que hayan cambiado sustancialmente las condiciones existentes cuando se firmó el contrato. Este criterio ha llevado que, con motivo de los cierres obligados por la pandemia de la COVID 19, se hayan producido modificaciones de las condiciones inicialmente pactadas en numerosos contratos de arrendamiento porque en los tribunales se podría alegar este cambio de condiciones. ¿Estas situaciones excepcionales conducen a pensar que el arrendador cumple conforme pasa el tiempo? En nuestra opinión, la respuesta es negativa y, desde el punto de vista de la información a ofrecer, la obligación no pasa a ser futura, dependiendo del acaecimiento del hecho que permitiera desistir de las obligaciones del contrato. La interpretación teórica es que los contratos, a través de la interpretación de la jurisprudencia, incorporan una cláusula variable de uso de carácter negativo, que se encuentra más allá de la capacidad de decisión de cualquiera de las partes contratantes. Como las cláusulas variables no se reconocen contablemente hasta que no tiene lugar el hecho futuro, salvo que sean en sustancia pagos fijos, los arrendatarios no reconocerían contablemente esta cláusula variable negativa hasta que se modificasen las condiciones pactadas.

Los contratos plurianuales en los que el arrendatario hace un uso discontinuo a lo largo del ejercicio

Estos contratos consisten en alquilar en un periodo de varios ejercicios un bien, para usarlo unos meses concretos. Por ejemplo, el alquiler de una instalación deportiva para espectáculos, en los meses que no hay temporada deportiva o el uso de un local comercial solo unos meses al año, sin que se use el resto del tiempo, ni el arrendador retire sus elementos específicos o finalmente el caso previsto por Nailor y Lennard (2000) de un *time sharing agreement*, consistente en usar el bien unos meses al año en un periodo de varios años.

Un contrato de uso discontinuo puede revertir diversas características que llevarían a soluciones variadas. Así, el bien arrendado puede alquilarse unos meses al año y el resto del tiempo lo mantiene sin utilizar el arrendatario. Sin embargo, podría darse el caso en el que el bien arrendado se alquilase unos meses, se devolviese al arrendador, que le daría otro uso (directo o mediante nuevo arrendamiento).

La NIIF 16 define el periodo de uso como “*el periodo total de tiempo que se usa un activo para cumplir un contrato con un cliente (incluyendo los periodos de tiempo no consecutivos)*” (NIIF 16. Apéndice A). El periodo de uso se utiliza en la NIIF 16 para determinar el tiempo en el que se debe controlar el activo. El uso discontinuo del activo no implica que se estén compartiendo los beneficios económicos o la capacidad de dirigir el uso del activo.

Sin embargo, la existencia de sucesivas puestas a disposición del arrendador al arrendatario demuestra que el contrato contiene una cadena sucesiva de obligaciones de entrega del arrendador, las cuales se van satisfaciendo conforme se producen dichas entregas del bien arrendado. En los casos que el arrendador recupera el control del bien durante un periodo, para después retornarlo al cliente, el contrato está pendiente de ejecución por las entregas futuras, por lo que no cabe reconocer un pasivo por los periodos correspondientes a dichas entregas futuras. Nailor y Lennard (2000) se plantean si, en estos casos, se ha efectuado la entrega con la primera disposición o es un contrato pendiente de ejecución. Los autores se inclinan por esta última solución y afirman que, en estos casos, con cada entrega, el arrendatario tiene acceso al activo y el compromiso que da lugar al pasivo por el periodo subanual.

“A lease contract may not necessarily give to lease a continuous right to use the leased item throughout its term. The lessee’s use

could be interrupted, for example, in a time-sharing agreement where, say, for ten years the lessee has the right to use a property for two months a year only. The question arises whether the lessor’s performance has been substantially completed when the property is first made available for the lessee’s use – conversely, whether the lease is partially executed throughout its term. The conclusion in such cases will depend on the particular circumstances, including the nature and extent of the interruption. On the basis of the earlier discussion, the probable conclusion in this example is that the lessor’s performance has been only partially completed when the property is first made available to the lessee. Accordingly, at each ‘delivery’ the lessee has obtained an asset and liability in respect of the rights and obligations relating to the two-months term only, which may reasonably be viewed as unconditional. The lessor has the right to collect the lease payment for the two-months period”. Nailor y Lennard (2000: 2.35).

El contrato de arrendamiento que contiene estas puestas a disposición futuras es equivalente a la firma de distintos contratos cuya fecha de cumplimiento tendrá lugar en el futuro. No obstante, el hecho de firmar varios contratos sucesivos, sin cesión sustancial del bien al arrendador en cada entrega, se debe interpretar como un solo contrato (NIIF16.FC130), dado que reconocer distintos contratos sería dar predominio a la forma legal sobre el fondo económico. En este caso, existe una puesta a disposición al inicio del primer contrato, mientras que en el caso que analizamos hay usos intermedios por terceros, que no son el arrendatario, y que tienen contenido económico.

Cuestión distinta es que el periodo de uso esté limitado a unos meses a lo largo del año, pero el bien no deje de estar a disposición del arrendatario. En dicho caso, el periodo de uso es discontinuo pero la obligación de entrega por parte del arrendador tiene lugar al comienzo del arrendamiento. El alcance del contrato contemplaría exclusivamente los periodos de uso a la hora de determinar el plazo del arrendamiento y evaluar si es un arrendamiento de corta duración o no lo es.

Asimismo, los arrendamientos efectuados por un acuerdo conjunto en el que los partícipes usan del bien indistintamente son usos discontinuos que no implican uso compartido, pues el arrendatario es el acuerdo conjunto (NIIF 16.FC126).

Tal y como se redacta la NIIF 16, a nuestro juicio, el tratamiento de los periodos discontinuos no está claro ya que, si se producen varias puestas a disposición del arrendador al arrendatario, se estaría en presencia de un contrato pendiente de ejecución. La consideración de los arrendamientos como contratos cumplidos por el arrendador no sería consistente con una interpretación que se fundamentase en agregar los periodos discontinuos (como se pudiera interpretar de la definición de periodo de uso) en los que existe transmisiones del bien entre las partes.

Conclusión

La NIIF 16 es una norma que supone un cambio notable en la contabilización de los arrendamientos, los cuales siempre fueron una materia objeto de debate. Los fundamentos de la NIIF 16 se establecieron en los documentos del G4+1, en la década de los 90, y su solidez reside en la interpretación del concepto de pasivo. El pasivo es actual, y no futuro, porque se ha transmitido el bien desde el arrendador al arrendatario. El concepto de pasivo también está detrás de la solución al cálculo del plazo y al tratamiento de las cuotas contingentes, donde también se dirime si el pasivo es actual o futuro. A esto se une, que esta norma surge ante una demanda de los usuarios que venían incorporando los compromisos por arrendamiento operativo como pasivo de la entidad, al determinar ratios como el de endeudamiento. Por tanto, como implicación de estas conclusiones, consideramos que la interpretación de la NIIF





16 debe realizarse sobre la propia doctrina que la ha visto nacer y, por ese motivo, en contratos de uso discontinuo y varias entregas, entendemos que existe una cadena de contratos y no un solo contrato de arrendamiento.

Referencias

IASB (2010). *Exposure Draft. 2010/9. Leases. Basis for Conclusions*. Ed. IFRS Foundation.

McGregor W (1996). *Accounting for leases: A new approach. Recognition by lessors of assets and liabilities arising under lease contracts*. Norwalk: Ed. FASB.

Molina Sánchez H, Mora Enguñados A (2015). "Cambios conceptuales en la contabilidad de los arrendamientos: retos normativos y académicos". *Spanish Accounting Review. Revista de contabilidad*, 18 (1): 99-113.

Nailo H, Lennard A (2000). *Leases: Implementation of a new approach*. Norwalk: FASB.

Vicente Montesinos

Presidente de la Comisión del Sector Público de AECA
Universidad de Valencia

Información no financiera y sostenibilidad en el sector público

Introducción

En los últimos meses estamos asistiendo a fenómenos sin precedentes en el terreno del cambio climático, como es el caso de los incendios y altísimas temperaturas en América del Norte, las lluvias torrenciales e inundaciones en Alemania y Bélgica o las lluvias, tifones e inundaciones del centro de China. Los expertos consideran el cambio climático y el calentamiento global como factores con una influencia muy significativa en estos y otros acontecimientos, en gran medida fruto de una actuación poco responsable y nada respetuosa con el medio ambiente de nuestros sistemas productivos y hábitos de vida.

Del mismo modo, tal como se señala en la Directiva 2014/95 de la UE, en áreas como la responsabilidad social y tratamiento de los empleados, los derechos humanos, corrupción y sobornos, así como el respeto a la diversidad en puestos de trabajo por edad, sexo y educación, se observa la existencia de deficiencias significativas en las organizaciones, que se traducen en un deterioro importante del medio ambiente y la calidad de vida, incrementando asimismo las desigualdades entre los diferentes grupos sociales dentro de cada país y las desigualdades e injusticias entre los diferentes países, de forma globalizada, con procesos fuertemente conectados y que crecen a una velocidad alarmante.

Esta situación, preocupante dentro de cada país y a nivel mundial, viene siendo denunciada por expertos, científicos y organizaciones sociales, reclamando soluciones urgentes, que requieren el diseño de estrategias decididas encaminadas a redirigir y controlar la gran crisis social, económica y medioambiental a la que nos enfrentamos. Los gobiernos nacionales y los organismos políticos e institucionales están tomando conciencia a nivel mundial de la gran responsabilidad que les atañe, si bien probablemente de forma lenta y con excesivos retrasos. En tal sentido, organizaciones profesionales como la Federación Internacional de Contadores (IFAC) e instituciones como NU y la Unión Europea (UE) están trabajando para ampliar el alcance de la información proporcionada por empresas y entes públicos, con el fin de que la información a reportar por los agentes sociales, económicos y políticos no sea exclusivamente financiera (IF), sino que incorpore también información

no financiera (INF) y ambas categorías se articulen en sistemas de información integrados; para ello resultan especialmente significativos los pronunciamientos del Global Reporting Initiative (GRI) y del International Integrated Reporting Council (IIRC), con el apoyo del Banco Mundial (BM).

Origen y factores determinantes de la Información No Financiera en el sector público. La información Integrada de las entidades Públicas

El origen de los requerimientos para la incorporación de INF a los informes de las empresas y entidades públicas se encuentra en la crisis social, económica y medioambiental que viene produciéndose, frente a la cual surge como objetivo estratégico fundamental la sostenibilidad de los sistemas socioeconómicos y del entorno natural.

En el contexto de esta sostenibilidad requerida, surge un nuevo concepto de rendición de cuentas, con una mayor transparencia, que exige la ampliación de los contenidos de la información reportada, dentro del marco de sistemas de información integrados que incorporen, tanto la información presupuestaria y financiera como la de carácter no financiero. Estos sistemas integrados se apoyan en tres pilares fundamentales: la información medioambiental, los aspectos sociales y el buen gobierno (Environmental, Social and Government, ESG, en terminología anglosajona).

En el ámbito de las políticas de transparencia informativa de las organizaciones, resulta muy relevante la consideración del enfoque *institucional*, en el que el isomorfismo coercitivo y el normativo derivan de importantes presiones institucionales de organizaciones internacionales que ejercen una función de gran relevancia, como es el caso de NU, UE, BM, Organización Mundial de la Salud (OMS), IFAC, GRI, Sustainability Accounting Standards Board (SASB) y el IIRC.

Las presiones y demandas de los ciudadanos y otras partes interesadas son igualmente referentes considerados para el desarrollo de sistemas de reporting orientados a la sostenibilidad, dentro del marco de las teorías de los *stakeholders*, de la *legitimidad* y de la *agencia*.

Por otra parte, la aparición del COVID19 refuerza el interés de las reformas del reporting público, no solamente por sus consecuencias económicas y sociales, sino también por la incidencia del deterioro medioambiental en el surgimiento y difusión de la pandemia y sus consecuencias. Tal como ya señalaba la Comisión Europea en 2020, esta pandemia muestra la necesidad de fortalecer la sostenibilidad y la capacidad de recuperación de nuestras sociedades y las formas en que funcionan nuestras economías, con vistas a minimizar el riesgo de emergencias similares en el futuro, que tienen más probabilidades de ocurrir a medida que se intensifican los impactos climáticos y medioambientales. El conocimiento y difusión de información relativa a las actividades y la gestión de las entidades públicas en este contexto, constituye sin duda un reto y un fuerte impulso para el diseño e implementación de sistemas de información con una perspectiva de sostenibilidad, así como su adecuado aseguramiento.

En efecto, la introducción de INF en los informes públicos plantea el tema de su aseguramiento, de manera que el revisor lleve a cabo una prudente aplicación de los principios característicos del juicio y el escepticismo profesional en auditoría y aseguramiento. Ello supone una adaptación de los métodos y procedimientos de auditoría a las características de esta información, condicionando el tipo de aseguramiento más adecuado en cada caso.

Este nuevo escenario para la divulgación de información pública útil para la puesta en práctica de políticas sostenibles exige la cooperación y el trabajo conjunto en muchos casos de los reguladores, elaboradores de la información y responsables del buen gobierno de las entidades, con el fin de conseguir un adecuado diseño y funcionamiento de los nuevos sistemas de información.