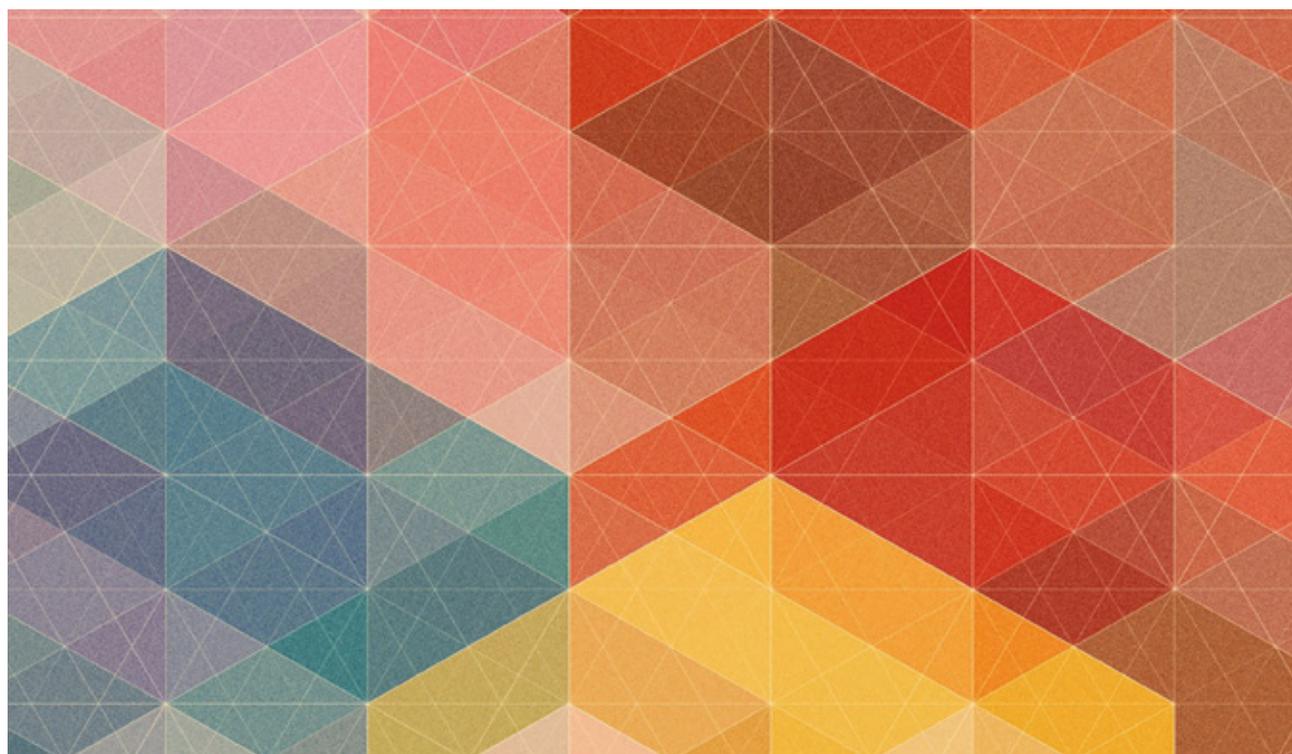


3.



*La Calidad Académica,
un Compromiso Institucional*



Antúñez Sánchez, Alcides Francisco. (2015). La auditoría ambiental como función de la Administración Pública en la protección del bien público ambiental, para construir la empresa amigable con el ambiente como meta del desarrollo sostenible. Criterio Libre 13 (22), 79-97
ISSN 1900-0642.

*La auditoría ambiental como función de
la Administración Pública en la protección
del bien público ambiental, para construir
la empresa amigable con el ambiente como
meta del desarrollo sostenible*

MSc. Alcides Francisco Antúñez Sánchez

LA AUDITORÍA AMBIENTAL COMO FUNCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN LA PROTECCIÓN DEL BIEN PÚBLICO AMBIENTAL, PARA CONSTRUIR LA EMPRESA AMIGABLE CON EL AMBIENTE COMO META DEL DESARROLLO SOSTENIBLE

THE ENVIRONMENTAL AUDIT AS A FUNCTION OF GOVERNMENT
IN PROTECTING THE ENVIRONMENTAL PUBLIC GOOD, TO BUILD
THE ENVIRONMENTALLY FRIENDLY COMPANY AS A GOAL OF
SUSTAINABLE DEVELOPMENT

A AUDITORIA AMBIENTAL COMO UMA FUNÇÃO DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NA PROTEÇÃO DO BEM PÚBLICO
AMBIENTAL, PARA CONSTRUIR A COMPANHIA AMIGÁVEL COM O
AMBIENTE COMO OBJETIVO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

L'AUDIT ENVIRONNEMENTAL COMME FONCTION DE
L'ADMINISTRATION PUBLIQUE DANS LA PROTECTION DU BIEN
PUBLIC ENVIRONNEMENTAL, POUR CONSTRUIRE L'ENTREPRISE
AMIABLE AVEC L'ENVIRONNEMENT COMME BUT DU
DÉVELOPPEMENT SOUTENABLE

MSC. ALCIDES FRANCISCO ANTÚNEZ SÁNCHEZ*

Fecha de Recepción: 25-02-2015
Fecha de Aprobación: 22-05-2015

RESUMEN

La auditoría ambiental como herramienta evaluadora de la gestión ambiental, parte del problema científico concebido en: insuficiencias en la ordenación jurídica de la auditoría ambiental en el sector estatal, incidente en su finalidad de control ambiental en pro de la empresa amigable con el ambiente y el desarrollo sostenible. Tiene como objetivo argumentar los presupuestos teóricos de la auditoría

* Profesor auxiliar, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad de Granma, República de Cuba. aantunez@udg.co.cu, antunez63@nauta.cu

ambiental a partir de su valoración histórica, doctrinal y exegética, a fin de buscar el perfeccionamiento de su ordenación jurídica.

Los métodos utilizados fueron el teórico-jurídico, el histórico-lógico, el exegético-jurídico, el de derecho comparado, el de análisis y síntesis. Como resultado principal se formulan los presupuestos teóricos para el futuro perfeccionamiento de la auditoría ambiental en el sector estatal y las otras formas de gestión en el contexto económico social. Su finalidad es lograr el desarrollo sostenible con la creación de empresas amigables con el ambiente, que permitan el equilibrio entre el progreso y la naturaleza.

PALABRAS CLAVE:

auditoría ambiental, desarrollo sostenible, empresa amigable con el ambiente.

CLASIFICACIÓN JEL:

K32, Q39, Q56, Q59

ABSTRACT

The environmental auditing, like appraising tool of the environmental step, part of the scientific conceived problem in: Insufficiencies in the juridical sorting of the environmental auditing in the public sector, incident in his purpose of environmental control in behalf of the friendly company with the environment and the sustainable development. It has as an aim to argumenting the theoretic assumptions of the environmental auditing as from his historic, doctrinal and exegetic assessment, in order to seek the perfecting of his juridical sorting. The utilized methods were the juridical theoretician, the historic logician, the exegetic juridical, the comparative law, the analysis and synthesis. As a main result the theoretic assumptions are formulated for future perfecting of the environmental auditing in the public sector and the other forms of management in the economic and social context. Its purpose is to achieve the sustainable development with the creation of companies friendly with the environment, that enable the equilibrium between progress and the nature.

Key words: environmental auditing, friendly with the environment company, sustainable development.

JEL Classification: K32, Q39, Q56, Q59

RESUMO

A auditoria ambiental como ferramenta de avaliação da gestão ambiental, basease no problema científico concebido em: inadequações no regulamento legal da auditoria ambiental no sector do estado, incidente na sua finalidade de controle ambiental para a empresa amigável com o meio ambiente e o desenvolvimento sustentável. Destina-se a discutir os supostos teóricos da auditoria ambiental de sua avaliação histórica, exegética e doutrinária, a fim de buscar a melhoria da sua regulamentação jurídica.

Os métodos utilizados foram o teórico-jurídico, o histórico-lógico, o exegetico-jurídico, do direito comparado, do análise e síntese. Como principal resultado são formulados os supostos teóricos para o desenvolvimento futuro da auditoria ambiental no sector estatal e as outras formas de gestão no contexto econômico e social. Seu objetivo é alcançar o desenvolvimento sustentável com a criação de empresas ambientalmente amigáveis, permitindo alcançar o equilíbrio entre progresso e natureza.

Palavras-chave: auditoria ambiental, desenvolvimento sustentável, empresas ambientalmente amigáveis, meio ambiente.

Classificação JEL: K32, Q39, Q56, Q59

RÉSUMÉ

L'audit environnemental comme outil d'évaluation de la gestion environnementale, il part du problème scientifique conçu dans: des insuffisances dans l'ordre juridique de l'audit environnemental dans le secteur de l'État, incident dans son but de contrôle environnemental à l'avantage de l'entreprise amiable avec l'environnement et le développement soutenable. Son objectif c'est d'arguer les hypothèses théoriques de l'audit environnemental à partir de son évaluation historique, doctrinale et exégetique, pour chercher le perfectionnement de son ordre juridique.

Les méthodes utilisées ont été le théorique-juridique, l'historique-logique, l'exégetique-juridique, celui-là de droit comparé, celui-là d'analyse et de synthèse. Comme résultat principal les hypothèses théoriques sont formulés pour le perfectionnement futur de l'audit environnemental dans le secteur de l'État et les autres formes de gestion dans le contexte économique et social. Son but est d'obtenir le développement soutenable avec la création d'entreprises amiables avec l'environnement, qu'ils permettent d'atteindre l'équilibre entre le progrès et la nature.

Mots clés: audit environnemental, développement soutenable, entreprise amiable avec l'environnement.

Classification JEL: K32, Q39, Q56, Q59

1. ÍTER HISTÓRICO DE LA AUDITORÍA AMBIENTAL

La preocupación por la protección del medio ambiente ha alcanzado importancia y magnitud en los últimos años al convertirse en asunto de interés para el empresariado, al abarcar las tres dimensiones del desarrollo sostenible: la económica, la social y la ambiental.¹

¹ La responsabilidad por daños al ambiente. Accidentes industriales ocurridos en la planta química de Seveso en 1976, el accidente nuclear de Chernóbil en 1986, el accidente petrolero Exxon Valdez en Alaska en 1989, el accidente del Parque Natural Doña Ana en 1998, el desastre mundial con el naufragio del buque Prestige con vertidos de petróleo en España en 2003. La contaminación en la Amazonía ecuatoriana por la transnacional Chevron Texaco en 2013, como malos ejemplos de la protección ambiental por las industrias al no realizarse auditoría ambiental. El Salvador. pp. 1-35.

Este tipo de control aparece vinculado al desarrollo industrial de las naciones, como factor esencial para la generación de recursos para fomentar su desarrollo económico, lo que ha permitido crear empleos y promover la educación ambiental, como bases para alcanzar el bienestar social y una calidad de vida adecuada, como meta del desarrollo sostenible. Con el empleo de las tecnologías aplicadas a los procesos en la industria, ha permitido el desarrollo industrial y aparejado a ello ha traído contaminación ambiental, evaluándose los efectos generados por esta contaminación, al distinguirse la responsabilidad de la naturaleza y la carga que le corresponde a la industria, acelerada a partir del desarrollo de la Revolución Industrial.²

Diversos estudios desde la doctrina contable y la doctrina ius ambientalista efectuados en Iberoamérica reconocen que la auditoría ambiental es la herramienta de gestión capaz de evaluar y sentar las bases a las políticas ambientales en las empresas; la misma ejecuta análisis de los riesgos ambientales generados y evalúa su impacto con el complemento de otras herramientas como la evaluación de impacto ambiental, la contabilidad ambiental, la reingeniería empresarial.³ Esta se practica de manera voluntaria u obligatoria en atención a la forma de gestión.

En el pasado siglo XX, al incluirse las normativas jurídicas por la Administración Pública, se fortalece con ello el trinomio contabilidad, auditoría y derecho; esto le permitió cobrar nuevas dimensiones como normativa para proteger los activos en las formas de gestión, al tipificarse la protección del bien jurídico ambiental, reflejándose en la contabilidad directa o indirecta. Como institución

² Se reconocen a nivel mundial tres Revoluciones Industriales, la primera en la industria metalúrgica y textil, la segunda con el motor de explosión, los explosivos químicos, el desarrollo de la industria del automóvil, la industria siderúrgica y la producción de aparatos eléctricos; la tercera con la biotecnología, la microelectrónica y la informática, desde 1800 hasta 2007. Ministerio de Fomento, España.

³ Auditorías ambientales. Evaluación ambiental estratégica. Génesis de la evaluación de impacto ambiental y la auditoría ambiental. Contraloría de Colombia, pp. 29-66.

Diversos estudios desde la doctrina contable y la doctrina ius ambientalista efectuados en Iberoamérica reconocen que la auditoría ambiental es la herramienta de gestión capaz de evaluar y sentar las bases a las políticas ambientales en las empresas; la misma ejecuta análisis de los riesgos ambientales generados y evalúa su impacto con el complemento de otras herramientas como la evaluación de impacto ambiental, la contabilidad ambiental, la reingeniería empresarial. Esta se practica de manera voluntaria u obligatoria en atención a la forma de gestión.

jurídica, tiene nexos con la responsabilidad ambiental y la cuantificación de los daños, con la responsabilidad social empresarial -ambiental- y la contabilidad ambiental para analizar los costes. Con el transcurso del tiempo ha ido en evolución en relación con el país que la aplique y su desarrollo tecnológico que tenga en la industria. Su punto de conexión en el siglo pasado aparece relacionado con los orígenes del ius ambientalismo, como parte de la agenda pública internacional.

Su génesis aparece Estados Unidos, en donde a finales de los años setenta surgió para evaluar la salud de las empresas químicas con la finalidad de servir como una herramienta de dirección para la gestión ambiental, ante el aumento y la complejidad de la normativa jurídica estadual y federal en la presidencia de Richard Nixon.⁴

En la década de los años ochenta se extendió a la Unión Europea en las subsidiarias estadounidenses radicadas allí.⁵ Como respaldo al compromiso de la Comisión Brundtland en 1987, al formular “un desarrollo sustentable para satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las futuras generaciones para satisfacer las suyas”.

Su íter histórico permite conocer que es reconocida por la INTOSAI en 1995, al mutar de la auditoría pública contable tradicional hacia el control ambiental por los episodios de contaminación generados por la industria, estando relacionada a la responsabilidad social empresarial. En esta misma década se le adicionan nuevos elementos tecnológicos vinculados al comercio internacional, y se ha hecho más compleja, completa y dinámica por parte de los sujetos económicos que la implementan, al ser más integral que la inspección ambiental.

⁴ Manual de Auditoría Medioambiental. Higiene y Seguridad. Política Nacional Ambiental desde 1969, cuerpo legislativo sobre la Evaluación de Impacto Ambiental en Leyes Federales y Estaduales. 2º. ed. USA: Editora McGraw-Hill, pp. 7-29.

⁵ La Auditoría Ambiental voluntaria, concepto, antecedentes, fundamentación jurídica y evaluación. A solicitud del empresario. México: Editora Porrúa, pp. 263-303.

Aparejado a este íter histórico analizado, como herramienta de gestión esta tipología de auditoría evalúa el Sistema de Gestión Ambiental como mecanismo clave para obtener información sobre la efectividad de la gestión ambiental de la empresa y de la industria, al identificar los problemas asociados a su trabajo en materia de seguridad y ambiente laboral ante los nuevos desafíos ambientales, propone en el resultado de la auditoría las medidas de prevención y mitigación, siendo complementada con la revisión contable ambiental como otros de sus elementos por evaluar en esta acción de control.

Ello ha permitido que las técnicas, métodos y objetivos de la auditoría como actividad de control hayan ido de forma simétrica en evolución para poder atender y dar respuestas a las nuevas exigencias de los clientes a partir del siglo XX hasta la actualidad en el mercado de bienes y servicios, en donde aparece en este escenario la categoría de empresa amigable con el ambiente.

Aparejado a este íter histórico analizado, como herramienta de gestión esta tipología de auditoría evalúa el Sistema de Gestión Ambiental como mecanismo clave para obtener información sobre la efectividad de la gestión ambiental de la empresa y de la industria, al identificar los problemas asociados a su trabajo en materia de seguridad y ambiente laboral ante los nuevos desafíos ambientales, propone en el resultado de la auditoría las medidas de prevención y mitigación, siendo complementada con la revisión contable ambiental como otros de sus elementos por evaluar en esta acción de control.

La INTOSAI, como sujeto internacional que la regula, la identifica como la herramienta técnica de gestión para realizar la evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la efectividad de la organización auditada; la gerencia y los equipos ambientales para proteger el medio ambiente con un mejor control de las prácticas ambientales y la evaluación.⁶

Las normas ISO 14 001 y 19011 la definen así: ... "proceso sistemático, autónomo y documentado para obtener evidencias de la auditoría, evalúa de manera objetiva con el fin de determinar la extensión en que se cumplen los criterios de auditoría."

Con posterioridad, en el primer decenio del siglo XXI aparece vinculada con las problemáticas ambientales arrastrados desde el pasado siglo, como un efecto de la crisis ecológica concebida con el aumento de las temperaturas, el agujero en la capa de ozono, la desertificación, la acumulación de residuos radiactivos, la extensión de enfermedades como el cáncer, la malaria, la insalubridad del agua dulce, la inseguridad alimentaria, el fenómeno de la contaminación urbana y el agotamiento de los recursos renovables y no renovables, vinculados con los mega problemas ambientales.⁷

Un análisis desde el plano jurídico en la Unión Europea, América Latina y el Caribe con relación a sus ordenamientos jurídicos, idioma, cultura y realidad económico-social, la reconocen como la herramienta capaz de evaluar y sentar las bases de una política medioambiental dirigida a los empresarios de las formas de gestión estatal y no estatal; tiene como fin ejecutar análisis de los riesgos ambientales que pudieran generarse en el desempeño de su actividad y evaluar los impactos generados, vinculada a los principios que la informan desde el Derecho Ambiental.

Se considera además, que para su ejecución por parte de la EFS y la sociedad mercantil que la practiquen, deberán estar reconocidos los conceptos de economía y contabilidad ambiental establecidos por el PNUMA⁸ en los derechos internos necesarios para ejecutar esta tipología de auditoría, lo que la distingue de la potestad inspectora.

Otra apreciación desde la doctrina del Derecho Administrativo como eje trasversal del Derecho Ambiental, los estudios académicos la reconocen

⁶ La Auditoría Ecológica, un instrumento en la gestión ambiental. Herramienta de gestión para introducir nuevas concepciones como empresa limpia. En: Revista de Derecho y Medio Ambiente. España, No. 21, p. 18.

⁷ Responsabilización voluntaria de la industria en la protección medio ambiental. La necesidad de implementar el SGA para mitigar la contaminación. Regulada en el Libro Blanco y Libro Verde complementado en las Normas EMAS. Unión Europea. España: Editorial Lex S.A.. pp. 123-342.

⁸ Economía y Medio Ambiente: herramientas de valoración industrial. Se valora por los ecologistas puros que el medio ambiente no humano, ecosistemas y bienes naturales no deberán ser valorados, toda vez que se le incorporarían juicios de valor humano, no los propios del medio ambiente. España: Editorial McGraw-Hill, pp. 1-29.

como una actividad de control, de servicio público, de fomento y de gestión económica.

En atención a la primera definición, la concepción de servicio público, concepto controvertido y entendido de diversas formas, ha mutado en dependencia de las circunstancias políticas, económicas y sociales de los Estados; se aprecia cómo ha trascendido al control ambiental a través de la auditoría pública con enfoque ambiental por auditores habilitados que la ejercitan en pos de preservar el medio ambiente para las generaciones de hoy y las futuras.

Como actividad de control, sus destinatarios son los órganos, organismos, organizaciones y entidades sujetos a las acciones de control que dispone la Ley, obligados a mantener sistemas de control interno conforme a sus características, competencias y atribuciones institucionales. Su finalidad es mantener, controlar y evaluar la efectividad del sistema en las instancias de dirección. Su importancia, comprobar la aplicación de las políticas del Estado en la preservación de las finanzas públicas y el control económico administrativo en materia ambiental⁹.

Es inobjetable que en materia de protección ambiental este tipo de control ha mutado, se valora la aplicación de otros mecanismos de control, incorporados en el trascurso de los años, conocidos como técnicas de tutela ambiental, realizadas a través del control interno, la actividad de fiscalización, la inspección, la auditoría, el ordenamiento ambiental, la información y la educación ambiental. En particular, los de control ambiental se establecen a través de la auditoría pública en la materia ambiental, la policía ambiental, la supervisión ambiental y otros¹⁰.

Como actividad de gestión económica, aparece en este escenario el tributo ambiental, mecanismo utilizado para obtener un desarrollo limpio -Protocolo de Kioto-, el cual permite lograr que quien contamine pague, vinculado al vertido ambiental y a la certificación de los daños.¹¹

Aparece en este escenario el fomento ambiental, como el estímulo para que las empresas sean menos contaminadoras, regulado en Leyes de Fomento y de Tributación en los ordenamientos jurídicos. Conocidos también como "impuestos verdes o reformas fiscales verdes" en la doctrina consultada, utilizados como herramientas de mercado aplicadas en este siglo al transporte híbrido o eléctrico, en el reciclaje de botellas de plástico, al control de la deforestación boscosa, al tratamiento del agua potable y desechos sólidos, para conservar la biodiversidad y el uso de combustibles fósiles -modificar la matriz energética-.¹²

Esta tipología de auditoría, como actividad de control al bien público ambiental, permite a los empresarios la concreción de la empresa amigable con el ambiente. Siendo la contrapartida de la inspección, al ser más integradora. Ella revisa la implementación dentro de la organización del sistema contable ambiental, a través de procesos y procedimientos por el equipo auditor y la observancia de la legalidad con relación a las normas contables y de auditoría establecidas. Es ejecutada conforme al plan anual que conforma la EFS.¹³

⁹ Tratado de Derecho Administrativo. La promoción del bienestar social. 8ª. ed. Argentina: Editorial Macchi, p. 12

¹⁰ Instrumentos de tutela ambiental. El régimen tributario ambiental. España: Editorial Trivium, pp. 8-57.

¹¹ Pionero de los tributos con finalidad ambiental, propuso hace más de cuatro décadas un gravamen por emisión de contaminantes, con el propósito de alcanzar el nivel óptimo de contaminación mediante la nivelación del tributo al costo marginal externo para cada nivel de producción.

¹² La reingeniería aplicada al mundo empresarial del siglo XXI. Son tres las fuerzas que por separado y en combinación, impulsan a las compañías a penetrar en un territorio, desconocidos por ejecutivos y administradores: los clientes, la competencia y el cambio. Las herramientas de gestión ambiental y la empresa ecológica. Revista de Empresas. España, pp. 1-10.

¹³ Auditoría Ambiental o Ecoauditoría. Revista Actualidad Empresarial, No. 201, España, pp. 1-2.

Su regulación aparece como institución jurídica a partir de ser reconocida en la firma de convenios y acuerdos internacionales con las EFS y los organismos internacionales, integrándose en las Constituciones y en los derechos internos a través de códigos ambientales, leyes orgánicas ambientales, leyes de auditoría ambiental y leyes de contraloría; aparece vinculada en su aplicación por normativas jurídicas en materias de administración pública ambiental, orgánicas de la administración, de gestión ambiental, de responsabilidad ambiental, de control de la contaminación ambiental, a los riesgos a la salud, a los recursos hídricos, de la vida silvestre, de los parques nacionales, de los corredores marinos, agrarias y ordenanzas municipales, entre otras. Es complementada para su aplicación con las normas voluntarias ISO 14 000, 19 000 y la 26 000, las EMAS y las disposiciones técnicas de la EFS-INTOSAI para los que la ejecutan.

Se aprecia también que al exigirse la responsabilidad ambiental, su tramitación se ejecuta en fiscalías ambientales y la solución final de estos conflictos se realiza en tribunales ambientales.¹⁴

Como herramienta de gestión, está vinculada con los principios que informan al derecho ambiental; esta en sí es una acción preventiva, de cautela, de cooperación, de que quien contamina paga, de evaluación del impacto ambiental, de responsabilidad, de participación ciudadana, de equidad intergeneracional, de progresividad y de sustentabilidad.¹⁵

Como institución jurídica, se ha desarrollado en diferentes países, a través de una construcción legislativa iniciada desde el derecho administrativo

hacia el derecho ambiental, conformándose el derecho administrativo ambiental.¹⁶

Al evolucionar en el tiempo, con la aplicación de otros instrumentos que se le han incorporado, se aprecia cómo se aplica la cobertura financiera con el seguro ambiental, los incentivos fiscales, las tecnologías limpias y la exigencia de la responsabilidad patrimonial al Estado ante los daños en que incurre.¹⁷

Es a su vez interdisciplinaria, transdisciplinaria y multidisciplinaria, al intervenir en su ejecución diversos profesionales de las ciencias, de aquí que se reconozca su multidimensionalidad.¹⁸

Esta es reconocida también en las pautas trazadas por los bloques comerciales -UNASUR, MERCOSUR, ALBA, GATT, Unión Europea, la Agenda 21, el Protocolo de Montreal, la Convención sobre Diversidad Biológica-, en donde señalan el impacto en las decisiones de

¹⁴ ¿Qué puede aprender Chile de la experiencia de otros Tribunales Ambientales en el mundo? En el mundo los tribunales ambientales, reconocidos en 41 países y por sus resultados en un desarrollo ecológico sostenible, su composición se integra por juristas especializados en Derecho Administrativo o Ambiental, profesionales de las ciencias económicas especializados en materia ambiental, con diez años de experticia. En: Revista Justicia Ambiental FIMA, Chile, pp. 93-120.

¹⁵ Principios del Derecho Ambiental. Argentina: Editora Abeledo Perrot.. pp. 7-69.

¹⁶ Manual de Derecho Administrativo Ambiental. 3ª. ed. España: Editora Dykinson, pp. 2934. Coincide en los antecedentes del *ius Ambientus*, reconocido en el *ius Comune*: normas interdictales como el interdicto de *Cloacis* Digesto 43.23.3, permitían al demandante limpiar y hacer reparaciones por daños en el patrimonio producidos en ocasión de daños al entorno..., ... así mismo se previa la represión criminal por daños ocasionados al entorno y se castigaba el que ofendiere las buenas costumbres, el que echara estiércol a alguien o le manchara con lodo, o ensuciara las aguas y contaminara las cañerías y depósitos u otra cosa en perjuicio público. Digesto 47.1.1)... Con posterioridad en la Edad Medieval, por medio de la Partida III, Título XXVIII, la Ley III, determinó como *res nullius*, cosa sin dueño a los animales salvajes. En la edad moderna, se han dictado normas protectoras de los recursos naturales, en especial del recurso maderero. La preocupación ante la magnitud de los problemas relacionados con la salubridad ambiental, los agentes contaminadores industriales, dieron lugar a que se crearan normativas en materia de control ambiental, dictan límites a actividades insalubres de su tutela en Salud Pública.

¹⁷ Toman posición desde las ciencias contables sobre la auditoría ambiental, sus beneficios, limitantes y consecuencias negativas. La Auditoría Medio Ambiental en la Unión Europea, una perspectiva contable. En: Revista Contable, España, p. 9.

¹⁸ Nuevo Derecho Energético. Refuerza la protección del bien jurídico ambiental en la Unión Europea. España: Editora leal, 1982, p. 65.

los empresarios y su repercusión económica al no implementarse la contabilidad ambiental como un indicador para el proceso evaluador de la actividad ambiental.

Esta es reconocida también en las pautas trazadas por los bloques comerciales -UNASUR, MERCOSUR, ALBA, GATT, Unión Europea, la Agenda 21, el Protocolo de Montreal, la Convención sobre Diversidad Biológica-, en donde señalan el impacto en las decisiones de los empresarios y su repercusión económica al no implementarse la contabilidad ambiental como un indicador para el proceso evaluador de la actividad ambiental.

Para ello, dentro de la ejecución de esta actividad de control, deberán quedar definidos los conceptos de economía ambiental, la persecución social del ambiente, los principios universales del derecho ambiental y desde el punto de vista de la generación de la contaminación, entrará a definirse cuál es la responsabilidad de la naturaleza y cuál por las actividades del hombre. Estos análisis permitirán actuar conforme a derecho para pagar por el daño en la evaluación efectuada por los auditores.

Al realizarse dentro de la empresa a los empresarios, ¿se deberá acatar la legislación de protección del ambiente por convicción o por obligación?, ¿por qué lo hacen los empresarios? ¿Todos lo hacen? ¿Por qué tiene que intervenir el derecho ambiental? Estas son interrogantes que en materia de seguridad y salud laboral las empresas radicadas dentro de un país deberán cumplir de manera adecuada la legislación, contrario a lo que ocurre cuando estas son vendidas a empresarios extranjeros, lo que no permite una adecuada evaluación ambiental al no acatarse de manera adecuada estas interrogantes.¹⁹

Por esto, la temática contable dentro de esta acción de control es de gran relevancia ya que le permite al empresario conocer los costes asignados a la protección ambiental en su empresa, para evaluarlos a través del control interno y cuando

Para ello, dentro de la ejecución de esta actividad de control, deberán quedar definidos los conceptos de economía ambiental, la persecución social del ambiente, los principios universales del derecho ambiental y desde el punto de vista de la generación de la contaminación, entrará a definirse cuál es la responsabilidad de la naturaleza y cuál por las actividades del hombre. Estos análisis permitirán actuar conforme a derecho para pagar por el daño en la evaluación efectuada por los auditores.^o

¹⁹ Perito en gestión ambiental internacional. Procuraduría Federal del Medio Ambiente, PROFEPA. México.

sea solicitada una evaluación interna a través de la actividad de control ambiental.²⁰

Con ello se tributa a propiciar a la empresa y la industria valores agregados como la ética empresarial, la certificación contable y la certificación ambiental. Esto permite obtener beneficios en el mercado, ante barreras exigentes donde los productos que obtienen la etiqueta ambiental son altamente valorados.

2. ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA AMBIENTAL

Los elementos subjetivos, aprecia este autor, dentro de la relación administrativa-ambiental que se establece, son el auditor: auditores certificados que pertenecen a las EFS o a las sociedades mercantiles de auditoría, previa habilitación en el registro público de auditores. Y los auditados serían las formas de gestión estatal y no estatal, a quienes se les aplica este tipo de control público.

Sus elementos objetivos están definidos en la formalización de la auditoría a través de un contrato de servicio público, ejecutada de manera voluntaria u obligatoria. En su práctica se integrarán dentro del equipo auditor diversas profesiones de las ciencias y saberes por su transversalidad, para conocer los índices de contaminación, en qué niveles se encuentran, en su ejecución se utilizará el programa auditor y se concluye al entregarse el informe y el certificado ambiental (ecoetiqueta).

Sus elementos formales son la notificación inicial del control ambiental y el contrato de servicios, donde se evalúan la implementación de las tecnologías limpias -parámetros-, las normas ISO y las EMAS, las directrices y los procedimientos de las EFS, SGA, EIA, las normas de auditoría y los principios contables.

2.2 LA EMPRESA AMIGABLE CON EL AMBIENTE EN

²⁰ Auditor ambiental y contador contable internacional, Argentina.

LAS FORMAS DE GESTIÓN DEL SECTOR ESTATAL CUBANO

El PNUMA ha considerado la necesidad de implementar la economía ambiental para lograr la sostenibilidad ambiental. Por contribuir al aumento económico con patrones de sostenibilidad que permiten una mayor inclusión social, mejor bienestar humano y más oportunidades de empleo y trabajo decente para todos, permite mantener saludables a los ecosistemas al utilizar los SGA. Como herramienta de gestión ambiental, la auditoría pública con razón ambiental, la Administración Pública en la toma de sus decisiones con relación a las políticas ambientales deberá tomarla en cuenta, por estar dirigida al ciudadano en el deber que tiene con la protección del medio ambiente y sus recursos naturales y el derecho a un ambiente adecuado como un derecho humano.²¹

En Cuba, los resultados de los estudios efectuados en 2013 por el PNUMA demuestran que no ha existido una construcción jurídica adecuada de los conceptos de economía y contabilidad ambiental dentro del Sistema Nacional Contable estatal, que permitan transitar al sector estatal con la auditoría ambiental para conformar la empresa amigable con el ambiente, toda vez que aún sigue ponderándose la certificación de la calidad de la producción y no la ambiental.²²

²¹ El ciudadano y la Administración. En: Revista del Instituto de Administración Pública, No. 10, España, p. 24. GORDILLO (2006), Tratado de Derecho Administrativo, T II, El Derecho a un Medio Ambiente sano. Argentina, Editora lustel, p. 15, Miguel SÁNCHEZ MORÓN, Derecho Administrativo. El ciudadano ambiental: equilibrio natural para la tranquilidad. Le preocupa lo inesperado, la incertidumbre manifestada por la irregularidad del clima, por la inestabilidad de los fenómenos naturales y por un calentamiento que no se modifica. 6°. ed. España: Editora Tecnos, 2010, .p. 440.

²² Las Constituciones y las Leyes Marco o Generales del Ambiente. PNUMA - ONU. Argentina. Posiciones contables y jurídicas constatan la interdisciplinariedad, con la aplicación de los instrumentos de gestión ambiental (Auditoría); consultar la obra Estudio de caso: Cuba. Aplicación de instrumentos económicos en la política y la gestión ambiental, Cuba, pp. 33-40.

En Cuba, los resultados de los estudios efectuados en 2013 por el PNUMA demuestran que no ha existido una construcción jurídica adecuada de los conceptos de economía y contabilidad ambiental dentro del Sistema Nacional Contable estatal, que permitan transitar al sector estatal con la auditoría ambiental para conformar la empresa amigable con el ambiente, toda vez que aún sigue ponderándose la certificación de la calidad de la producción y no la ambiental.⁴³

Es por ello, en atención a la transversalidad de la cuestión ambientalista y la influencia dentro de los ordenamientos jurídicos analizados de América Latina, el Caribe y la Unión Europea, evidencian que dentro del nuevo constitucionalismo figuran un número importante de disposiciones referidas a la preocupación por la protección medio ambiental y a la promoción del desarrollo, al insertárseles cuestiones ambientales y derechos a la naturaleza, las que parten de las leyes fundamentales desde el pasado siglo hasta la actualidad con una dimensión interdisciplinaria; confirman la existencia de democracia participativa por parte del ciudadano en la protección ambiental para fomentar las empresas amigables con el ambiente, no concebidas aún en el escenario empresarial del sector cubano.

Ello nos permite señalar la necesidad de actualizar la legislación cubana a partir de la norma constitucional, la Ley marco ambiental y el derecho sustantivo vinculado a la política ambiental. Se reconoce además el trabajo de las ONG ambientalistas como parte de la sociedad civil. Esto demuestra la coyuntura de la democracia participativa, a partir del nuevo constitucionalismo en Latinoamérica, discernible en las Constituciones de Ecuador, Venezuela y Bolivia, como máximos exponentes, no recodidos de manera adecuada en la nación cubana aún.

Es aquí donde la auditoría ambiental entrará a desempeñar un rol para lograr el equilibrio entre los avances tecnológicos y la construcción de la empresa amigable con el ambiente. Toda vez que sus ventajas aparecen identificadas con la aplicación de SGA eficaces y eficientes, la implementación de las P+L, el acceso a coberturas financieras a través de la póliza ambiental, la implementación de la contabilidad ambiental, el cumplimiento de la legislación ambiental y de la política ambiental, el acceso a mercados exigentes al tener mayor competitividad sus productos o la prestación de servicios con la etiqueta ambiental para mejorar la imagen y credibilidad de las empresas.

Por esto sus limitantes serían la obsolescencia tecnológica de las formas de gestión, la heterogeneidad industrial, los costes elevados de las tecnologías limpias y las formas de organización en las empresas y las industrias.

De aquí que declaremos que su importancia está en ser empresas no contaminadoras del medio ambiente, que obtendrán la certificación ambiental con la ecoetiqueta, acorde con el desarrollo sostenible y la competitividad para la satisfacción de las necesidades socioeconómicas con un mínimo de coste ambiental.²²

Ahora bien, en el plano jurídico en el escenario mercantil cubano, esta tipología de auditoría tiene como omisión la ausencia de la certificación ambiental al concluirse la evaluación, al no haberse regulado en la normativa en vigor en el ordenamiento jurídico cubano, de uso en el resto de la doctrina consultada en la región iberoamericana y en el resto de países contrastados, por los beneficios que sus valores agregados tienen para el comercio interno y el foráneo a los empresarios de las formas de gestión estatal y no estatal, como tránsito a partir de la certificación de la calidad en el pasado siglo XX a la ambiental en este siglo XXI.²³

En Cuba, esta tipología de auditoría aparece con la creación de la Contraloría General de la República en 2009, pero su carta de presentación se reconoce en 2010, al regularse en el reglamento de este órgano de control supremo.

Es un hecho cierto que en Cuba el control a los bienes públicos tiene como nota característica la obligatoriedad, a diferencia de otros entornos, al ser la forma de gestión estatal la que predomina en el escenario mercantil, cuestión que a futuro deberá ser analizada al entrar otras formas de gestión no estatal dentro este escenario del país,

con la implementación de los lineamientos en la actualización del modelo económico.²⁴

Ello incidirá en el cambio propuesto para modificar los patrones de cultura organizacional y de la conducta empresarial cubana, vinculados a los modos de actuación en la protección medioambiental, para formar una adecuada conciencia -ética empresarial-. Permitirán con ello obtener los beneficios incorporados ante barreras comerciales cada vez más exigentes y poder acceder a coberturas financieras con la póliza ambiental cuando esta sea concebida en la normativa que regula el Seguro,²⁵ ante sucesos eventuales o fortuitos, que en este siglo XXI son cada vez más adversos, consideradas en muchos casos su consecuencia como mega daños ambientales.

Para ello, su sistematización como institución jurídica, concebida para proteger al bien jurídico ambiental, desde la doctrina ius administrativa hasta la iusambientalista, requiere presupuestos jurídicos, a partir del íter histórico analizado, sus orígenes, principios, evolución, su tratamiento doctrinal y legislativo en los ordenamientos jurídicos examinados. A partir de los principios aplicados a la auditoría ambiental conformados desde las ciencias contables, de la auditoría pública como

²² La praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica para lograr empresas amigables con el ambiente. En: Revista electrónica Actualidad Jurídica Ambiental, España, 2014, <http://www.actualidadjuridicaambiental.com>

²³ Este autor considera que en la década de 1980 el éxito de la empresa estatal cubana se alcanzaba al lograr la marca estatal de calidad de sus productos; el siglo XXI mide no solo volúmenes productivos, mide eficiencia y eficacia de la gestión; será la auditoría ambiental la que permitirá a través de la certificación ambiental lograr empresas amigables con el ambiente, ausente en la Ley 107, su Reglamento de 2010 y en las Directrices de 2013, para abrir el camino en la actualización del modelo económico cubano en las formas de gestión estatal del sector estatal cubano.

²⁴ LINEAMIENTOS VI CONGRESO PARTIDO COMUNISTA DE CUBA (2012). La Habana: Editorial Política, Cuba. La actualización del modelo económico cubano se inició a partir del 1 de noviembre de 2010, con el debate del Proyecto de Lineamientos de la Política Económica y Social; se aprobó en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, celebrado del 15 al 18 de abril del 2011 y por el Acuerdo Número VII-61 del 1 de agosto de 2011, de la Asamblea Nacional del Poder Popular, La Habana, Cuba.

²⁵ PÓLIZA AMBIENTAL; este autor considera que el Decreto Ley No. 263, Del contrato de seguro, normativa que no regula este tipo de cobertura financiera, necesario para que las formas de gestión estatal del sector empresarial cubano puedan dar respuesta ante los daños generados por la acción del hombre en la industria o los producidos por la propia naturaleza, que en este siglo XXI se recrudecen, y Cuba por ser una isla del Caribe no está ajena a recibir daños generados por el paso de eventos climatológicos. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 5 de la República de Cuba, de fecha 26 de enero de 2009. Sustento legislativo del seguro en la República de Cuba, en: V Seminario Internacional de Seguros y Reaseguros, ESICUBA, La Habana, Cuba, 2013. REYES ESPINOSA, Maricela, El seguro en el nuevo modelo económico cubano, en: V Seminario Internacional de Seguros y Reaseguros, ESICUBA, La Habana, Cuba, 2013.

Para ello, su sistematización como institución jurídica, concebida para proteger al bien jurídico ambiental, desde la doctrina ius administrativa hasta la iusambientalista, requiere presupuestos jurídicos, a partir del íter histórico analizado, sus orígenes, principios, evolución, su tratamiento doctrinal y legislativo en los ordenamientos jurídicos examinados. A partir de los principios aplicados a la auditoría ambiental conformados desde las ciencias contables, de la auditoría pública como ciencia y por las EFS, trascendentes para la práctica de este tipo de control ambiental.

ciencia y por las EFS, trascendentes para la práctica de este tipo de control ambiental.

Es verdad, que este tipo de control ambiental es de suma importancia en el desarrollo de un país, para poder producir sin afectar al medio ambiente, con una adecuada planificación, organización, ejecución, control y evaluación de la gestión ambiental a las formas de gestión estatal y no estatal, con un ambiente adecuado, una apropiada calidad de vida y ecología equilibrada, asociada a los programas de gestión de residuos, evaluación de las cargas ambientales; reconocida en el texto constitucional para el desarrollo sostenible dentro del derecho ambiental.

Por lo que se considera que todos estos factores señalados permiten conocer los niveles de eficiencia y eficacia de la ley, adecuadas con la realidad y trabajar en la futura construcción doctrinal de la auditoría, su regulación legal y la función de los órganos y organismos encargados de vigilar su respeto en los dispositivos previstos en el derecho civil, administrativo y el penal para exigir la responsabilidad, vinculada a los principios del Derecho Ambiental y a los de la auditoría pública aplicados por la EFS-CGR.²⁶

Su íter desde sus orígenes hasta el siglo XXI confirma el tránsito que ha tenido desde la ciencia contable a la jurídica, con la adición de nuevos elementos incorporados con el transcurrir del tiempo; ellos la hacen más completa y moderna en relación con los problemas ambientales -internacionales y locales-, reconocida desde el derecho administrativo como el eje transversal del derecho ambiental.

No obstante, es de señalar que en Cuba en 2014 se hicieron dos auditorías de gestión coordinadas por la EFS-CGR, cuyo tema central fueron el control a los recursos hídricos en dos cuencas de la nación, la de Vento y la del río Almendares, ambas en la ciudad de La Habana; a criterio del autor es el precedente de lo que en el futuro será en la nación la práctica de la auditoría ambiental, ante la necesidad de los elementos que aún no están

²⁶ Fiscalía especializada para la atención de los delitos ambientales, delitos relacionados con el bien jurídico ambiental, en: Revista Justicia Ambiental FIMA, Chile, 2012, pp. 57-79; ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco, "La justicia ambiental en Cuba, retos para su aplicación en el siglo XXI", en: Revista electrónica Dos Tribunais, Brasil, 2012, <http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redede.virtual.bibliotecas:revista:1912>

establecidos en el ordenamiento jurídico patrio que permitan su ejecución y de las insuficiencias que aún no han sido reguladas en cuerpos jurídicos.²⁷

3. CONCLUSIONES

- La auditoría ambiental emergió debido a la contaminación generada por las industrias y su enfrentamiento por el Estado, su génesis fue la auditoría social. Se consolida posteriormente como acción de control practicada por las EFS y las sociedades mercantiles, posee una construcción jurídica a partir de estar reconocida en convenios y acuerdos Internacionales, ella es introducida en los derechos internos mediante los textos constitucionales, las leyes ambientales y de contralorías; brindan solidez y sustento para el desarrollo de políticas ambientales como la herramienta de gestión ambiental. Puede ser voluntaria u obligatoria y manifestarse como una actividad de control, un servicio público u actividad de fomento acorde con su ejecución y consecuencias.

La sistematización de la auditoría ambiental como institución jurídica dirigida a proteger al bien jurídico ambiental, es reconocida desde la doctrina *ius administrativa* y la *iusambientalista*. Los criterios teóricos y normativos valorados permitieron establecer que la realización de la auditoría entraña una relación jurídica ambiental y delimitar sus elementos: subjetivos (auditores y auditados), objetivos (contenido, instituciones y categorías por evaluar) y formales (documentos acreditativos de su validez).

- La auditoría ambiental tiene un carácter multidimensional, integral y transdisciplinario, su finalidad es la evaluación de la gestión ambiental de la empresa y la certificación de producciones limpias; para realizarla las entidades auditadas deben implementar la contabilidad ambiental y el tratamiento de los residuales de la producción de la empresa. Constituye un proceso integrado por fases (preparación-ejecución-conclusión) cuyo procedimiento fundamental está regulado en normas ISO y las EMAS.

- Esta tipología de auditoría aparece regulada dentro de los ordenamientos jurídicos como una actividad de control o de servicio público dirigida a las formas de gestión estatal o no estatal; es ejecutada a través de normativas jurídicas ambientales y procedimientos administrativos establecidos por las EFS para su concreción como elementos formales, al permitir corroborar las evidencias del control practicado.

- En la actualización del modelo económico cubano es impostergable la creación de empresas amigables con el ambiente, que permitan implementar las tecnologías limpias en sus procesos productivos, que propicien el logro del desarrollo sostenible como meta de la administración pública y con ello obtener los valores agregados que la auditoría otorga.

²⁷ BEJERANO PORTELA, Gladys, contralora de la Contraloría General de la República de Cuba, presentó informe a la Asamblea Nacional del Poder Popular, 2º. período de sesiones, VIII Legislatura, sobre las AUDITORÍAS DE GESTIÓN COOPERADAS ejecutada por la CGR a los recursos hídricos en la nación, Cuba, 2014, pp. 3-54. Es considerado por este autor como el precedente en la nación de la práctica de la auditoría ambiental; ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco, "Presupuestos jurídicos vinculados al control ecológico como actividad de los servicios públicos ambientales. Una mirada desde el sector empresarial estatal cubano", la inexistencia del programa de auditoría ambiental y de cómo se ejecutará en el sector estatal, en: Revista electrónica *Crítica do Direito*, No. 4, vol. 62, Brasil, 2014, <http://www.criticadodireito.com.br/>

REFERENCIAS

- Aguiló Regla, Joseph (2000). Derogación, rechazo y sistema jurídico. En: Revista Informática y Derecho, Italia.
- Alvarado Riquelme, María (2014). Teoría y práctica de la auditoría. España: Editorial Pirámide.
- Álvarez Hincapié, Carlos (2008). Sistemas de certificación ambiental para la extensión tecnológica, la competitividad empresarial. En: Revista P+L, Colombia.
- Álvarez García, Vicente (2000). La protección del medio ambiente mediante las técnicas de la normalización industrial y de la certificación. En: Revista Reda, No. 105, España.
- Antúnez Sánchez, Alcides Francisco (2014). La praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica. En: Revista electrónica Actualidad Jurídica Ambiental, España. <http://www.actualidadjuridicaambiental.com>
- Antúnez Sánchez, Alcides Francisco (2015). Disquisiciones teóricas, doctrinales y exegéticas sobre la praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica. En: Revista Dos Tribunais Thomsonreuters, No. 951, Brasil. <http://www.thomsonreuters.com>
- Aristizábal Ossa, Hugo (2010). Auditorías ambientales. Contraloría General de Colombia.
- Astrong, Mario (2012). La responsabilidad social empresarial. Una prioridad en el mundo empresarial moderno. En: Revista del Centro Empresarial Moderno, Perú.
- Audivertii Arau, Ramón (1997). Régimen jurídico de la etiqueta ecológica. España: Editorial Cedecs.
- Barroso Tanoira, Fernando (2007). Responsabilidad social empresarial: concepto y sugerencias para su aplicación. En: Revista de Ingeniería, No. 11, México.
- Basurto González, Daniel (2012). Responsabilidad social y ambiental en las empresas. En: Revista Política y Gestión Empresarial, México D.F.
- Bejerano Portela, Gladys, contralora de la República de Cuba (2014). Informe a la Asamblea Nacional del Poder Popular, 2°. Período de sesiones, VIII Legislatura, sobre las Auditorías de gestión cooperadas, ejecutadas a los recursos hídricos en la nación. Cuba.
- Bellorio Clabot, Dino (2004). Tratado de Derecho Ambiental, tomo III, 1°. ed. Buenos Aires: Editorial Astrea.
- Bellorio Clabot, Dino (2013). El nuevo paradigma ambiental y jurídico. En: V Foro ambiental Internacional, Argentina.
- Bellotti, María (2006). El principio de precaución ambiental. Argentina: Editorial Lerner S.R.L.
- Bernal Pedraza, Andrea (2009). Responsabilidad ambiental de las empresas, un compromiso ético con el desarrollo sostenible. Universidad Externado de Colombia.
- Betancort Rodríguez, Andrés (2001). Instituciones del Derecho Ambiental. España: Editorial La Ley.
- Bifaretti, Maricela (2008). Contabilidad de gestión: la importancia de los costos ambientales en el sistema de información contable. Argentina: Editorial D&R Profesional y Empresarial.
- Bowen, Howard (1953). La responsabilidad social de los empresarios. USA.
- Bustamante Alsina, Jorge (2008). La ecoauditoría empresarial en la Unión Europea. Argentina: Editorial Abeledo Perrot S.A.

- Cabeza Ares, Alberto (2003). Los seguros de responsabilidad civil medio ambiental en la obligación de reponer y restaurar el medio ambiente alterado. España: Editorial Trivium.
- Caferrata, Néstor Alfredo (2009). Teoría de los principios del Derecho Ambiental. En: Revista Abeledo Perrot S.A., Argentina.
- Cafferata, Néstor Alfredo (2007). Derecho, medio ambiente y desarrollo. México D.F.: Editorial INE – Semarnat.
- Carmona Lara, María (2005). Aspectos jurídicos de la auditoría ambiental. México D.F.: UNAM.
- Conesa Fernández, Vicente (2003). Instrumentos de la gestión ambiental en la empresa. 1º. ed. España: Editora Mundi – Prensa.
- Crespo Plaza, Ricardo (2011). La responsabilidad objetiva por daños ambientales y la inversión de la carga de la prueba en la Nueva Constitución. En: Revista Letras Verdes, Ecuador.
- Da Conceição Da Costa Marques, María (2012). La problemática de la auditoría ambiental. Portugal: Universidad de Coímbra.
- De Besa Antunes, Paulo (2010). Direito Ambiental. Brasil: Editorial Lumen Juris.
- De Luca, Javier (1997). Introducción al Derecho. 3º. ed. España: Editorial Tirant Lo Blanc.
- Del Monte Navarro, Ángel (2007). La modernización empresarial en Cuba. En: Revista Economía y Desarrollo, Cuba.
- Demaldé, Cristina (2011). El principio de precaución en el daño ambiental. México D.F.: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Drnas De Clément, Zlata (2007). Elementos esenciales del principio de precaución ambiental. En: Anuario del CIJS, Argentina.
- Dopazo Fraguío, Pablo (2001). El Régimen Jurídico de las marcas de calidad ambiental. Etiqueta ecológica y tutela ambiental. 1º. ed. España: Editorial Exlibris.
- Dromi, José (1998). Tratado de Derecho Administrativo. 7º. ed. Argentina: Editorial Ciudad.
- Esteve Pardo, José (2008). Derecho del medio ambiente. 2º. ed. España: Editorial Marcial Pons.
- Fernández De Gatta Sánchez, Dionisio (2004). Principios del Derecho Ambiental, la responsabilidad social corporativa en materia ambiental. En: Boletín Económico ICE, No. 2824, España.
- Fernández De Gatta Sánchez, Dionisio (2008). Las auditorías ambientales. España: Editorial Tirant lo Blanc.
- Fernández-Companioni, Andrés (2012). La empresa cubana, la competitividad, el perfeccionamiento empresarial y la calidad. En: Anuario de la Facultad de Ciencias económicas y empresariales, Universidad de Oriente, Cuba. <http://ojs.uo.edu.cu>
- Garrido Falla, Fernando (1986). Tratado de Derecho Administrativo, vol. 2, 7º. ed. España: Editorial Centro de Estudios Constitucionales.
- García Enterría, Eduardo (2005). Derecho Administrativo. Cuba: Editorial Félix Varela.
- Goite Pierre, Mayda (1999). La responsabilidad de las personas jurídicas en el Derecho Penal. En: Revista Cubana de Derecho, No. 14, La Habana, Cuba.
- Gómez García, Luis (2011). La auditoría ambiental ¿voluntaria u obligatoria? En: Revista Derecho Ambiental y Ecología, México D.F.
- Gómez Orea, Domingo (1994). Auditoría ambiental: un instrumento de gestión en la empresa. España: Editorial Agrícola Española.

- Gordillo, Agustín (2006). Tratado de Derecho Administrativo. 8ª. ed. Argentina: Editorial Macchi.
- Jaquenod De Zögön, Silvia (1991). El Derecho Ambiental y sus principios rectores. España: Editorial Dickinson.
- Jaquenod De Zögön, Silvia (2004). Derecho Ambiental. España: Editorial Dykinson.
- Loperena Rota, Demetrio (2003). Desarrollo sostenible y globalización. Argentina: Editorial Thomson-Aranzadi.
- López Hernández, Antonio (2013). Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría. En: Revista Auditoría Pública, No. 61, Granada, España.
- Lorenzetti, Ricardo (2008). Teoría del Derecho Ambiental. 1ª. ed. México: Editorial Porrúa.
- Lorenzetti, Ricardo (2011). El paradigma ambiental. Argentina: Ministerio de la Corte Suprema.
- Lozano Cutanda, Blanca (2003). Manual de Derecho Ambiental Administrativo. 3ª. ed. España: Editorial Dykinson.
- Lozano Cutanda, Blanca (2004). Derecho Ambiental Administrativo. 5ª. ed. España: Editorial Dykinson.
- Lozano Cutanda, Blanca (2001). La nueva etiqueta ecológica de la Unión Europea. En: Revista de Gestión Ambiental, No. 7, España.
- Martín Mateo, Ramón (1991). Tratado de Derecho Ambiental. Vol. I, 1ª. ed. España: Editorial Trivium S.A.
- Martín Mateo, Ramón (1993). La ecoauditoría. En: Boletín de Estudios Económicos, No. 150, España.
- Martín Mateo, Ramón (1994). El etiquetado ecológico, nuevo instrumento para la tutela ambiental. España: Editorial Trivium.
- Martín Mateo, Ramón (1997). Derecho Administrativo Ambiental. 6ª. ed. España: Editorial Trivium.
- Mora Ruiz, Manuela (2012). Tendencias del Derecho Administrativo. El Derecho Administrativo Ambiental: transformaciones en el Derecho Administrativo general. En: Revista Derecho y Conocimiento, España.
- Muñoz-Martín, Juan (2013). Ética empresarial, responsabilidad social corporativa y creación de valor compartido. En: Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad, España.
- Murillo Jorge, Marino (2013). La implementación de los lineamientos del 6º. Congreso del Partido Comunista de Cuba, VIII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular, 1er período de sesiones. Cuba.
- Nogueria López, Alba (2000). Ecoauditorías, intervención pública ambiental y autocontrol empresarial. España: Editorial Marcial Pons.
- Nogueira López, Alba (2010). Hacia un EMAS de alcance internacional en competencia con la ISO 14001: notas a la revisión del Reglamento EMAS. En: Revista electrónica Actualidad Jurídica Ambiental. España. <http://www.actualidadjuridicaambiental.com>
- Obregón Sánchez, Carolina (2012). La responsabilidad ambiental de las empresas. En: Revista Administración, Universidad Nacional de Colombia.
- Parada, Ramón (1997). Derecho Administrativo, tomo I, 9ª. ed. España: Editorial Marcial Pons.
- Pigretti, Eduardo (1947). Derecho Ambiental. Buenos Aires: Editorial Depalma.
- Posada, Adolfo (1931). Tratado de Derecho Administrativo, tomo I, 2ª. ed. España: Editorial Madrid.

- Pozo Ceballos, Sergio (2011). Naturaleza y papel de la Contraloría General de la República de Cuba dentro del sistema de control externo. En: Revista electrónica de Contabilidad y Finanzas COFIN, La Habana, Cuba. <http://www.cofinhab.uh.cu/>
- Quintana López, Tomás (2000). El sistema comunitario de ecoauditoría. Aproximación a su puesta en funcionamiento. En: (obra colectiva) El Derecho administrativo en el umbral del siglo XXI, homenaje a Martín Mateo, Ramón, tomo III. España: Editorial Tirant lo Blanc.
- Ramadori, Demetrio (2013). Auditoría Ambiental. Factor de éxito en la política ambiental. Argentina: Fundación OIKOS.
- Rinaldi, Gustavo (2012). Seguro ambiental, ejes. En: Revista Derecho Integral, Argentina.
- Ríos Gual, Josep (2007). La reingeniería aplicada al mundo empresarial del siglo XXI. En: Revista de Empresas, España.
- Sales De Freitas, Joycemara (2013). Auditoría Externa Ambiental como instrumento de defensa del medio ambiente. En: Revista De Jure, No. 20, Brasil.
- Sales, Rodrigo (1999). Auditoría Ambiental, aspectos jurídicos. Brasil: Editorial Malheiros.
- Sánchez Morón, María (2010). Derecho Administrativo, 6ª ed. España: Editorial Tecnos.
- Sanz Larruga, Francisco (2009). El concepto de responsabilidad compartida y el principio de subsidiariedad en el Derecho Ambiental. España: Editorial Instituto de Estudios de la Administración Local.
- Sanz Rubiales, Iñigo (2012). El mercado de los derechos a contaminar. España: Editorial Lex Nova.
- Sanz Larruga, Francisco (2002). El principio de precaución en la jurisprudencia comunitaria. En: Revista Aranzadi de Derecho Ambiental, No. 1. España.
- Triana Cordoví, Juan (2008). Un panorama de la economía cubana, las transformaciones en curso sus retos y perspectivas: En: Revista electrónica Ciencias Sociales, No. 31, Cuba. <http://www.filosofia.cu/ifc/rcs.htm>
- Triana Cordoví, Juan. La economía cubana: balance de la transformaciones y perspectivas. Cuba: De la actualización del modelo económico al desarrollo. En: Revista electrónica de Contabilidad y Finanzas.
- Vigil Iduate, Alejandro (2013). Sustento legislativo del seguro en la República de Cuba. En: V Seminario Internacional de Seguros y Reaseguros, ESICUBA, La Habana, Cuba.
- Villar Palasí, José (1950). La actividad administrativa industrial del Estado en el Derecho Administrativo. En: Revista de Administración Pública, No. 3, España.