

ARTIGOS / ARTICLES



LA AUDITORÍA PÚBLICA CON ENFOQUE AMBIENTAL EN LAS FORMAS DE GESTIÓN EN CUBA

THE AUDITING WITH ENVIRONMENTAL FOCUS, THE FRIENDLY COMPANY WITH THE ENVIRONMENT, THE ENVIRONMENTAL MANAGER AND THE SUSTAINABLE DEVELOPMENT

ALCIDES FRANCISCO ANTÚNEZ SÁNCHEX*

RESUMEN

La regulación jurídica de la auditoría ambiental en las formas de gestión en Cuba, apunta como un paso en el avance del control ambiental por el órgano supremo de control. Para ello, se realiza un análisis histórico, teórico, legislativo del desarrollo y evolución del control a través de la auditoría pública, los que permiten formular una serie de presupuestos jurídicos para la actualización de las disposiciones jurídicas normativas vinculadas a esta institución en el derecho patrio, como una necesidad de implementarla para construir empresas amigables con el ambiente en la actualización del modelo económico en el siglo XXI. El artículo tiene como objetivo demostrar las insuficiencias en la ordenación jurídica de la auditoría ambiental para el sector estatal cubano, incidente en su finalidad de control ambiental en pro de la empresa amigable con el ambiente para el desarrollo sostenible. A tales efectos, para desarrollar todo este análisis epistemológico se utilizaron los métodos teóricos de investigación como el exegético-jurídico, el histórico-lógico,

ABSTRACT

The juridical regulation of the environmental auditing in the forms of step in Cuba, take aim like a step in the advance of the environmental control for the supreme organ of control. For it, a historic analysis is accomplished, theoretic, legislative of development and evolution of the control through the public audit, the ones that they allow formulating a series of juridical budgets for the bringing up to date of the juridical normative dispositions linked to this institution in the homeland right, like a need of implementing it to construct friendly companies with the environment in the bringing up to date of the economic model in the XXI century. The article has like objective to demonstrate the insufficiencies in the juridical sorting of the environmental auditing for the public sector Cuban, incident in its purpose of environmental control in behalf of the friendly company With the environment for the sustainable development. Deduction and the one belonging to analysis utilized to such effects, in order to develop all this epistemological analysis the theoretic fact-finding methods like the exegetic juridical, the

* Profesor Auxiliar. Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas. Universidad de Granma. República de Cuba.
Email: aantunez@udg.co.cu

inducción-deducción y el de análisis-síntesis.

historic logician, induction synthesis.

PALABRAS CLAVES: Auditoría ambiental. Formas de gestión. Desarrollo sostenible.

KEYWORDS: *Environmental auditing. Forms of step. Sustainable development.*

SUMARIO: 1. Ojeada histórica de la auditoría ambiental en el derecho patrio 2. Formas de actividad administrativa de la auditoría pública con enfoque ambiental por las EFS dentro del derecho administrativo ambiental en las formas de gestión en Cuba 3. Conclusiones.

1. OJEADA HISTÓRICA DE LA AUDITORÍA AMBIENTAL EN EL DERECHO PATRIO

Desde los saberes contables e históricos, se marcan los albores del ejercicio de la auditoría como una función pública, la que en su generalidad no era conocida del todo a consecuencia de ser Cuba una colonia española. Es por ello que el período del siglo XVII hasta el XVIII, evidencia que el control por la Administración a las finanzas públicas estuvo constituido por los órganos de la Intendencia de Hacienda y el Tribunal de Cuentas.

Es así, que ya para el siglo XIX, con el Decreto No. 78, como Ley del Poder Ejecutivo, se regularon las funciones de fiscalización, ejercitadas en este momento por el Interventor General de la República. Acciones jurídicas que tuvieron su sustento en la Constitución de la República de esta época, la que reguló la función de fiscalización a los bienes públicos por el Ministerio de Hacienda, institución creada por la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, se evidencia además la creación del Tribunal de Cuentas, el que fiscalizó el patrimonio, los ingresos, los gastos del Estado y a los organismos autónomos en esta época.

Es verdad, que los cambios acontecidos a nivel mundial en los objetivos de la auditoría, la que solo se dedicaba en sus orígenes a la detección de fraudes, a la revisión de los sistemas y a la obtención

de las evidencias; se ha extendido al control de los recursos naturales al tomarse conciencia mundial de los altos índices de contaminación generados por las industrias para proteger a la naturaleza. Factores estos, que propiciaron se reconocieran otros tipos de auditorías como las de gestión y las operativas, la de eficiencia y la de economía, respondieron a las necesidades sociales, vinculadas a la tipología de control ambiental; como el instrumento protector del medio ambiente, integrada a la realización de las revisiones clásicas que se efectuaban en otras ramas y sectores de la industria, al ser la de mayor incidencia en la contaminación ambiental.

Como una realidad, al triunfar la Revolución cubana, el gobierno dota al país de un mecanismo más eficaz para salvaguardar los intereses del pueblo, es creado en 1959 el Ministerio de Recuperación de Bienes Malversados para ejecutar esta función pública, a raíz de los cambios y las modificaciones en la estructura económica del país que se ejecutaron con la sustitución del Tribunal de Cuentas en 1960 en el pasado siglo. Es por ello, que en 1961, se constituye el Ministerio de Hacienda con la Ley No. 943, se le concedieron funciones para la comprobación de los gastos del Estado con la Dirección de Comprobación, encargada de realizar la fiscalización. Al finalizar 1965, este órgano de control es disuelto, pasan estas funciones al Banco Nacional de Cuba, con la misma Dirección de Comprobación y con la función rectora de ejercitar la auditoría estatal. Con posterioridad, se creó el Ministerio de Industrias y con ello la decisión de conformarse las primeras Unidades de Auditoría Interna en los organismos que integraron la Administración Pública y extenderla en todo el territorio nacional.

Para 1976, con la institucionalización estatal sustentada en la Ley No. 1323, se crea el Comité Estatal de Finanzas, con ello se reanuda la Dirección de Comprobación y con esta la práctica de la auditoría estatal por parte del Estado. Sustentada a partir de lo establecido en el texto constitucional cubano, artículo 10 y cito: (...”*todos los órganos del Estado, sus dirigentes, funcionarios y empleados, actúan dentro de los límites de sus respectivas competencias y tienen la obligación de observar estrictamente la legalidad socialista y velar por su respeto en la vida de toda la sociedad*”...)

Esta función pública, concebida por el Derecho Administrativo dentro de las formas de actividad administrativa como -actividad policía- en la nación cubana, toda vez que en el país la mayor representatividad de empresas están en las formas de gestión estatal, se aprecia regulada a partir del texto constitucional y en el ordenamiento jurídico sustantivo en los Decretos Leyes No. 67 de 1983 y el 147 de 1994, modificados al continuarse reformando los organismos de la Administración Pública en las formas de gestión estatal y no estatal.

La década de los 80, nos mostró sucesos internacionales y nacionales ocurridos con repercusión en la actividad de la auditoría estatal, vinculadas al desplome del campo socialista y con la Unión Soviética como principal socio comercial, elementos que obligaron al Estado a buscar otros horizontes en la actividad económica y las relaciones comerciales, a través de asociaciones económicas cooperadas con la inversión extranjera, en los bloques económicos regionales que hoy aparecen en América Latina como son el MERCOSUR, UNASUR, la CELAC y el ALBA.

Para 1994, cesan las funciones del Comité Estatal de Finanzas y Precios, trasladadas al Ministerio de Finanzas y Precios y con ello la Oficina Nacional de Auditoría (ONA). Estas tuvieron su sustento legal en el Decreto Ley No. 159 de 1995, Ley de la Auditoría. Practicada a las formas de gestión estatal por la ONA y por las Sociedades Civiles, legitimadas a las formas de gestión no estatal a través del título habilitante y la autorización administrativa. Sustentadas en el Acuerdo No. 2819 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros de 1995 y en el Decreto No. 228 de 1997 para la ejecutar la potestad sancionadora como respuesta a la exigencia de la responsabilidad administrativa.

Este Ministerio de Finanzas y Precios, al tomar el control de la auditoría pública, dictó directivas para la confección del plan de auditorías de la Administración Pública y de los Órganos Locales del Poder Popular en la esfera del gobierno, sustentada en el Decreto Ley No. 159 de 1995, creándose para ello el Registro de Auditores de la República, el que permitió su habilitación pública en toda la nación a los profesionales que ejercitan esta función por el Estado y por las sociedades civiles y mercantiles que la practican.

No obstante, es a partir de 1985 hasta el 1993, ámbito de tiempo donde fueron realizados otros estudios vinculados con la forma más ventajosa de implementar y fortalecer los mecanismos de control, para crear con ello un órgano de fiscalización superior en Cuba. Es así, que entre 1999 al 2000, se continuaron otros estudios para consumar la propuesta de crear un órgano soberano, sobre la base de la experiencia alcanzada en la región de América Latina y de la Unión Europea, en correspondencia con las regulaciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -INTOSAI- y que el mismo se adaptara a las características del país, a las nuevas concepciones mundiales y a los hechos internacionales.

Para ello, se creó el Ministerio de Auditoría y Control (MAC), como el organismo encargado de dirigir, ejecutar y controlar la aplicación de la política del Estado y del Gobierno en las materias de la auditoría gubernamental, la fiscalización y el control gubernamental; como para regular, organizar, dirigir y controlar, a través de metodologías todo el Sistema Nacional de Auditoría, dentro del entramado de la Administración Pública. Donde la práctica de la auditoría pública, continuó dirigida en esencia a la revisión de los sistemas contables de las formas de gestión del sector estatal cubano, la del tipo ambiental, sus primeras manifestaciones como instrumento de gestión ambiental no se practicó, solo es posible corroborar que existen evidencias de su ejecución en las tipologías de las auditorías de gestión y la de cumplimiento, las que controlaron algunas temáticas vinculadas a la protección ambiental. Caracterizada en el ordenamiento jurídico por ser gratuita, obligatoria y ejecutada a través de un plan y metodologías aprobadas por la Entidad Fiscalizadora Superior.

Es consecuencia, dentro del proceso de institucionalización analizado *up supra*, es también apreciado que la auditoría estatal y en especial la protección al medio ambiente ha tenido un espacio superior a partir de su regulación normativa en el texto constitucional, refrendado en ulteriores leyes dictadas por el órgano con competencia en materia ambiental; es el caso del Ministerio de Ciencias, Tecnología y Medio Ambiente (CITMA) como parte del derecho sustantivo patrio en la Ley No. 81 de 1997, quien además del Estado ha dictado acciones protectoras dirigidas hacia

el medio ambiente, en correspondencia a los Tratados y Convenios ambientales de que se es parte como nación.

Constatados estos a partir del Capítulo I del texto Constitucional: Fundamentos Políticos, Sociales y Económicos del Estado, al distinguirse cuatro ámbitos de incidencia interrelacionados: la protección del medio ambiente como principio constitucional rector de la política económica y social, la función pública de protección ambiental como mandato de acción para el Estado; la protección ambiental como ámbito de atribuciones y competencias y la protección de los recursos naturales y de todo el rico potencial de la naturaleza como un deber ciudadano.

Para ello, también apreciamos, que su aplicación se instituye como un principio constitucional de actuación de los órganos estatales, toda vez que se convierte en el soporte informador del ordenamiento jurídico patrio. Donde el artículo 27 constitucional, consagra la protección ambiental como función pública. Técnicamente, a la vez que se habilitaron los órganos competentes para que intervengan en la protección del medio ambiente inspirados en el desarrollo sostenible, se ordenó la aplicación de dicha habilitación con el objetivo de *“hacer más racional la vida humana y asegurar la supervivencia, el bienestar y la seguridad de las generaciones actuales y futuras”* con lo que la solidaridad en términos de equidad inter e intrageneracional, la racionalidad y la sostenibilidad.

No obstante, aún se considera que quedan retos ambientales en la Constitución por cambiarse, para reforzar las materias vinculadas a la protección del ambiente, el reparto de las atribuciones y competencias dentro del ordenamiento jurídico. A partir de los principios de organización y actividad de los órganos estatales establecidos en el artículo 68 y en virtud de estos se integran y desarrollan sus acciones sobre la base de la democracia socialista, en las tareas de su competencia, la obligatoriedad de las disposiciones de los órganos superiores para los inferiores, la subordinación y rendición de cuentas de estos últimos a los superiores lo que garantizará el respeto, la articulación y el control de la política ambiental, en atención a los derechos que se le han concedido al medio ambiente en las Constituciones de América Latina, teniendo como referente a Ecuador.

Para ello, con la creación del Ministerio de Ciencias, Tecnología y Medio Ambiente, dentro del entramado administrativo patrio, se materializó toda esta voluntad en la política ambiental, la que tuvo su sustento en un número de Leyes, Decretos Leyes, Normas y Resoluciones, para garantizar la adecuada obediencia de la “*Ecuación Para la Vida*” al ejecutar la potestad inspectora. La que permitió conocer a la Administración Pública los índices de contaminación con la aplicación de los sistemas de gestión ambiental, el uso e implementación de las tecnologías limpias, como meta hacia la sostenibilidad ambiental por el país.¹ Los que se aprecian estar vinculados al control ambiental a través de la inspección ambiental como potestad inspectora de la Administración, de la Evaluación de Impacto Ambiental, afines a las políticas del desarrollo económico-social por la trascendencia y la relación que tiene con la auditoría ambiental, la que debería ser practicada en la mayoría de las acciones vinculadas con el medio ambiente construido, que permiten dar respuestas adecuadas a los paradigmas ambientales.

Toda vez, que todas estas acciones pudieran colisionar con los momentos del control tecnológico que corresponden a las fases de la auditoría ambiental, no solo a la tecnología existente sino también a las previstas a introducirse por la Administración Pública, afín a la implementación y evaluación de la Responsabilidad Social Empresarial en la norma ISO 26000 y a los principios que desde el Derecho Ambiental la informan -precautorio, prevención, y responsabilidad-²

Es también una realidad, que en la etapa de actualización del modelo económico cubano a partir del 2010 en este siglo XXI, con la creación de la Contraloría General de la República como órgano de control supremo, sustentada en la Ley No. 107 de 2009,

1 ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco, “*Consideraciones teórico doctrinales sobre las herramientas de gestión ambiental, la auditoría ambiental, teoría, praxis y legislación en la segunda década del siglo XXI*” en Cuba en, Revista De Jure, número 19, Brasil, 2012.

2 ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco, “*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, número 951, Brasil, 2015, [hptt//www.thomsonreuters.com](http://www.thomsonreuters.com)

le ha permitido al país insertarse en las novedosas tendencias internacionales declaradas por las Entidades Fiscalizadoras Superiores -INTOSAI-, como el órgano supremo de control que auxiliará a la Asamblea Nacional y al Consejo de Estado en la ejecución de la más alta fiscalización sobre los órganos del Estado y del Gobierno, por ser el continuador de las actividades que realizaron la Oficina Nacional de Auditoría y del Ministerio de Auditoría y Control en la nación cubana en las etapas que le antecedieron.

El país con ello, entró en una etapa superior en la actividad de control a los bienes públicos y en especial al bien público ambiental, a partir de que su sustento legal da una atención adecuada al hecho de que tanto los daños como la restauración medio ambiental acarrearán costos reales a la organización implicada, al regularse la auditoría ambiental como una de las tipologías para la actividad de control en su Reglamento del 2010, la que debió a criterio de este autor ser regulada en la Ley y el legislador no la previó, válido también para la Ley del Medio Ambiente, donde tampoco se le reguló en las herramientas de gestión en el 1997.

No obstante, este tipo de control ambiental en el país ahora es que se ha reconocido en el primer decenio del siglo XXI, pero sin un programa para realizar esta tipología de auditoría, donde se incluyan los elementos objetivos, subjetivos y formales en la normativa jurídica en atención a la transversalidad, a la multidisciplinariedad y la multidimensionalidad que tiene este tipo de control ambiental. Lo que a criterio de este autor, entra en contradicción a las pautas de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de América Latina y el Caribe, las que en estos temas ya tienen avances y en otras regiones del mundo se actualizan, renuevan y evolucionan como es el caso de la Unión Europea, donde se distinguen en evaluar a la empresa y a la industria con las EMAS, se exige la responsabilidad patrimonial y se aplica la norma ISO 26000 de manera voluntaria a las formas de gestión no estatal.

Por ello se considera, que esta acción de control, podrá ser aplicada a futuro al 100% a todas las formas de gestión estatal y no estatal que en este siglo XXI se fomentan en el país, pero se estima también que en este órgano de control, deberán crearse

las condiciones de como se organizará y demandará la misma, pues se requerirá de un diagnóstico de lo actual y lo puntual, que permita proyectar un plan de auditorías por su vínculo con otras herramientas de la gestión en su ejecución; que se inician desde la arista económica, donde aparece la tributación ambiental como una novedad institucional, reconocida en el ordenamiento jurídico en la legislación tributaria, donde este órgano supremo juega su rol en la cuantificación del daño ambiental en relación con el vertido ambiental.

Todo esto conllevará, a que habrá que replantearse un nuevo Derecho Ambiental que permita equilibrar los fundamentos doctrinales, la normativa ambiental y la praxis jurídico-administrativa por los actores de la Administración Pública en la nación por la multidimensionalidad que tiene la auditoría ambiental. Que permita con ello, el cambio en la forma en que el ser humano percibe su relación con el ambiente y como interactuará con él, a partir del binomio deber-derecho, por la transversalidad e interdisciplinarietà que posee la práctica de esta actividad de control ambiental, para su desarrollo y evolución desde la arista económica hacia la jurídica cuando sea aplicada y con ello desarrollar la empresa amigable con el ambiente en la nación.

Es así, que esta auditoría ambiental en su regulación normativa, tiene la insuficiencia de no regular la certificación ambiental al concluir la evaluación; de uso en la doctrina consultada en la región de Iberoamérica, por los beneficios que su valor agregado trae para el comercio a los empresarios que la solicitan ante mercados ambientales más exigentes. Por lo que se considera que este es otro aspecto negativo, el cual deberá entrar a resolverse por el legislador. En el caso cubano, a consecuencia del hostigamiento político sostenido por el bloqueo económico por más de 55 años dependemos de la fuerza y los recursos propios, en la medida que el país sea capaz de integrar los procesos naturales, sociales y culturales con los del desarrollo económico aparejados al desarrollo del intelecto del capital humano en la actualización del modelo económico, podrán ser aplicadas la fórmula I+D+C en las formas de gestión.

Para ello, de implementarse la auditoría ambiental, apreciamos que estará desnivelada, al no estar implementada la contabilidad ambiental dentro del Sistema Contable Nacional, como lo regula el PNUMA y las Entidades Fiscalizadoras, que permita lograr resultados al analizar la relación costo-volumen-utilidad, como aspecto de suma importancia, que permitirá controlar en que se utiliza el presupuesto financiero destinado a esta actividad y ser además otro de los valores agregados que tendrán estas empresas al ser certificada su contabilidad, factor que propiciará una imagen corporativa positiva, al implementarse la fórmula I+D+I en las formas de gestión.

En consecuencia se considera, la protección del bien jurídico ambiental en el país parte de la firma de Convenios y Acuerdos Internacionales con las Entidades Fiscalizadoras -INTOSAI- en las materias de contabilidad, auditoría y medio ambiente, integrados a partir de la norma constitucional y la legislación ambiental, coinciden estima este autor, que la omisión por parte del legislador de su no adecuada implementación puede haber sido una de las causales de la fragmentación de la normativa ambiental actual, necesitada de una apropiada construcción normativa a futuro, que permita evolucionar a tono con las políticas actuales en la región de Iberoamérica, en temáticas como la responsabilidad ambiental en las materias civil, administrativa y penal, la evaluación ambiental estratégica³, la cobertura financiera a través del seguro ambiental en una póliza, las tecnologías limpias.⁴ Donde deberá también analizarse la creación dentro de la Fiscalía de áreas especializadas en la materia ambiental, como la solución en sede judicial ambiental de los conflictos generados.

En todo este contexto, se pondera que las causales que han conllevado a que el país tenga acumulado todas las situaciones ambientales adversas, han sido: los patrones de producción utilizados, el consumo y el uso de los recursos aplicados no han

3 GOMEZ VILLARIÑO, Miguel, Tesis doctoral: Evaluación ambiental estratégica, Universidad Politécnica de Madrid, (2010).

4 VALLS, Manuel, Prevención y compensación frente al daño ambiental, seguro ambiental, Editorial Iustel, España, 2011.

sido los más adecuados con una alta incidencia en los problemas de contaminación; la degradación de los suelos; la pérdida de diversidad biológica; la carencia, disponibilidad y calidad del agua potable y la afectación de la cobertura forestal.

Por esto, las principales causas que inciden en la situación de la contaminación ambiental en el país además de las señaladas son: la no aplicación de enfoques preventivos; la carencia de recursos y materiales para minimizarlos y dar tratamiento de manera adecuada a los residuos y emisiones generados por el sector estatal vinculados con el vertido ambiental al generarse contaminación; la no adecuada operación y mantenimiento de los sistemas de gestión; la educación ambiental insuficiente; la indisciplina social y la carencia de adecuados sistemas de monitoreo ambiental.

También aparecen identificados los principales problemas relacionados con la eficiencia en el uso de los recursos y la sostenibilidad de la producción y el consumo nacional son: el difícil acceso a las tecnologías de avanzadas; la insuficiente comprensión y aplicación del concepto de sostenibilidad; la atención dirigida a los procesos vinculados a la problemática ambiental de los productos y servicios; la poca aplicación de las herramientas de gestión por los empresarios y no ejecutar compras públicas sostenibles con un diseño sostenible y responsable extendido a todos los productores en las empresas en la forma de gestión estatal en su mayoría, sin tener en cuenta que lo verde vende.

Como colofón, el marco regulatorio complementario a la Ley No. 81 de 1997 por su vínculo con el control ambiental, consideramos que no garantiza la adopción de enfoques preventivos adecuados, aparejados a la indisciplina tecnológica que impera en la mayoría de las formas de gestión del sector estatal cubano. Donde a futuro, los costes en que incurrirá el Estado en la preservación del medio ambiente, tendrán importancia y una relevancia decisiva en los procesos futuros para la toma de las decisiones empresariales, de aquí que los procedimientos de la contabilidad de gestión ambiental sean de suma importancia para poder ejecutar la auditoría ambiental.⁵

5 BIFARETTI, Maricela, Contabilidad de gestión: la importancia de los costos

Toda vez, que como evaluación ambiental y como valoración deberá poseer un patrón contra el cual se efectuará la comparación y poder concluir sobre los sistemas examinados, de ahí que sean revisadas las anteriores revisiones realizadas a las entidades archivadas en el expediente contentivo de las acciones de control practicadas. En todo este patrón de comparación, variará de acuerdo al área sujeta al examen por parte del equipo auditor para realizarle la evaluación ambiental, requerirá que el equipo auditor tenga conocimientos sobre la estructura y el funcionamiento de la unidad económica sujeta a análisis, no sólo en su parte interna sino en el medio ambiente en la cual ella se desarrolla así como el cumplimiento de la normativa legal a la cual estará sujeta, donde deberá estudiarse el expediente legal de la organización auditada donde se recoge toda la documentación del sujeto auditado.⁶

Lo que nos permitirá continuar el análisis de las formas de actividad administrativa que se regulan en el ordenamiento jurídico cubano para la auditoría pública y en especial la relacionada con el control al medio ambiente como bien público de uso colectivo.

2. FORMAS DE ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA DE LA AUDITORÍA PÚBLICA CON ENFOQUE AMBIENTAL POR LAS EFS DENTRO DEL DERECHO ADMINISTRATIVO AMBIENTAL EN LAS FORMAS DE GESTIÓN EN CUBA

Las formas de actividad administrativa que se adoptan en la ejecución de esta tipología de auditoría a las formas de gestión no estatal, se establece que puede ser realizada por auditores de las sociedades civiles y mercantiles certificados por la EFS para ejercitar esta función pública en la nación cubana; al realizarse un análisis de la Ley No. 107 de 2009, apreciamos que para ello se requiere de una concesión administrativa y de tener el título habilitante para

ambientales en el sistema de información contable, Editorial D&R Profesional y Empresarial, Argentina, 2008.

6 *Op. cit.* p.6

ejecutar esta función pública por el auditor que la realice, la misma es solicitada de manera voluntaria por interés del empresario al órgano supremo de control. Para las formas de gestión del sector estatal, está concebida como acción de control, es ejecutada de forma obligatoria -actividad policía-, sector este que es mayoritario en la economía nacional. Ejecutada a través de un plan de auditorías, de forma gratuita, por ser el medio ambiente un bien de uso colectivo protegido a partir del texto constitucional.

Relacionado con la aseveración anterior, se considera a la concepción de servicio público, un concepto controvertido, entendido de diversas formas y mutante en dependencia de las circunstancias políticas, económicas y sociales de los Estados, se ha construido sementado en los casos resueltos en un período en Francia desde el siglo XIX y XX. Actividad está que florece en el siglo XX con el desarrollo de la Revolución Industrial, como consecuencia de los adelantos científico-técnicos acontecidos en esta época. Trajo como resultado la complejización de las relaciones sociales, donde la actividad industrial o de gestión económica quedó limitada a aquellas actividades de relevancia empresarial cuya titularidad se asumió por el poder público.⁷

En la doctrina francesa, encontramos autores como DUGUIT Y HAURIUO, con sus diferencias la consideran como la piedra angular del Derecho Administrativo clásico y para ello son argumentados elementos imprescindibles a la hora de determinarlo. A partir de las manifestaciones del servicio público, se identifican como elementos necesarios para su configuración: la necesidad de la sociedad o generalidad, la titularidad estatal, el régimen jurídico que permite que la Administración Pública gestione de manera directa o indirecta tanto el servicio como el control, la continuidad, uniformidad e igualdad de trato para todos los ciudadanos.⁸

Es notoria que la intención del servicio público, es satisfacer las necesidades de la generalidad o colectividad, sin embargo, estas

7 GARRIDO FALLA, Fernando, "El concepto de servicio público en el Derecho Español" en, Revista de Administración Pública, número 135, España, 1994.

8 DUGUIT, León, Las transformaciones del Derecho Público, 3^{era} edición, Editorial Colín, Francia, 1925.

pueden ser en buena medida satisfechas a partir de servicios privados, es indispensable que el servicio que se realice tenga intrínseco la satisfacción del interés general. Sin olvidar que la consecución del interés público representa para la Administración Pública el fin de toda su actividad.⁹

Es así, que sea señalado que no es necesario que el servicio público sea realizado por una entidad o agente público. En definitiva, no es el sujeto lo que califica la actividad sino el fin al que tanto se ha hecho alusión. Esta actividad puede ser realizada por sujetos que no son propios de la Administración Pública -pudieran ser incluso particulares- o entidades con las mismas características que estos sujetos anteriormente descritos; sin que se pierda la titularidad.¹⁰

Como categoría jurídica, es concebida como forma de actividad estatal y de actividad técnica. Como categoría rectora del interés público, se percibe realizada y asegurada de manera continua, regular y uniforme, tutelada por la Administración Pública y gestionada de forma directa por esta o indirecta por sujetos autónomos autorizados, bajo un régimen jurídico especial, destinada a la satisfacción de un interés general. Se contempla además la forma de gestión mixta a través de sociedades mercantiles como ha sido ya citado, donde la Administración participa por sí o por medio de una entidad pública de conjunto con personas naturales o jurídicas.

Autores como LANCÍS Y SÁNCHEZ, PARADA Y MATILLA CORREA reconocen que hay características propias en el servicio público que lo distinguen del carácter de privado, pero esta diferencia es ocasional, ya que cambia de época en época y de un país a otro y que sobre el criterio que rige la calificación definitiva de un servicio como público o privado, no se ha dicho aún la última palabra.¹¹

9 POSADA, Adolfo, Tratado de Derecho Administrativo según las teorías filosóficas y la legislación positiva, tomo I, Editorial Madrid, España, 1931.

10 VILLAR PALASÍ, José, “*La actividad administrativa industrial del Estado en el Derecho Administrativo*” en, Revista de Administración Pública, número 3, España, 1950.

11 LANCÍS y SÁNCHEZ, Antonio, Derecho Administrativo, 3^{ra} edición, Editorial Cultural S.A., La Habana, 1952.

Como actividad de control, es considerada como una de las actividades más importantes de la Administración Pública, sus destinatarios son las formas de gestión estatal y no estatal, sujetas a acciones de control por la norma legal que se establezca y están obligados a mantener sistemas de control interno, conforme a sus características, competencias y atribuciones institucionales, para fomentar empresas no contaminadoras al medio ambiente, denominadas a partir de la publicación de la ISO 26 000, como empresas amigables con el ambiente en el siglo XXI.

Por lo que, su reconocimiento y regulación en los ordenamientos jurídicos contrastados, son corroborados como una prestación de servicio público, como actividad de control y de fomento al decir de GORDILLO. Para su ejecución, media la suscripción de un contrato de servicios, acción que concluye con la entrega del informe de los resultados de la auditoría practicada y la certificación ambiental que se emite.

En materia de protección, desde el Derecho Ambiental este autor valora que esta tipología de control ha variado, a partir de la aplicación de otros mecanismos de control incorporados en el transcurso de los años, conocidos como técnicas de tutela ambiental a través del auto control, la fiscalización, la inspección, la auditoría, el ordenamiento ambiental, la información y la educación ambiental. Se aprecia además, que su aplicación tiene un carácter preventivo, relacionada con los principios de prevención y el de responsabilidad desde el Derecho Ambiental, al establecerse la aplicación de instrumentos de control como la autorización, la licencia y la concesión, evaluados a través de la auditoría ambiental, la policía ambiental y la supervisión ambiental, con el fin de mejorar la conciencia ambiental e identificar los riesgos, para concebir empresas amigables con el ambiente.¹²

Como actividad de control, es considerada como una de las actividades más importantes de la Administración Pública, sus destinatarios son las formas de gestión estatal sujetas a acciones de control que por la norma legal se establecen en sus ordenamientos

12 PÉREZ MORENO, Ángel, Instrumentos de tutela ambiental, Editorial Trívium, España, 1993.

jurídicos y que están obligadas a mantener sistemas de control interno conforme a sus características, competencias y atribuciones institucionales, como acción preventiva para proteger el medio ambiente como un bien público de uso colectivo.

La finalidad, es mantener, controlar y evaluar la efectividad del sistema en las instancias de dirección que le competen, considerado por autores entre los que se encuentran GORDILLO, DROMI Y MUÑOZ MACHADO. Su importancia, se aprecia en la comprobación de las políticas del Estado en la preservación de las finanzas públicas y el control económico administrativo, donde se le ha incorporado la arista ambiental, que a criterio de este autor, evalúa la responsabilidad como otro de los principios del Derecho Ambiental vinculados a la práctica de la auditoría pública en materia ambiental, dentro de los llamados Paradigmas Ambientales.¹³

Como actividad de gestión económica, se analiza el uso de los instrumentos económicos, considerados por la doctrina administrativa en materia ambiental como una alternativa para atenuar los efectos de la problemática ambiental, estos modifican las conductas de producción y de consumo al concebirlas como empresas sostenibles. Aparece entonces en este escenario, la alternativa jurídico-económica, con el uso e implementación del tributo ambiental, elemento utilizado para obtener un desarrollo limpio, en relación con el principio -de quien contamina paga- del Derecho Ambiental.¹⁴

Por su vinculación con esta actividad de control ambiental, practicada a las formas de gestión estatal y no estatal, en relación a la actividad que realicen, es implementada y controlada por el Fisco en normativas tributarias, vinculada al vertido ambiental generado en la producción, abren el camino al utilizar nuevos instrumentos de protección, con el impuesto ambiental, la promoción de I+D+I, y la certificación ambiental como evaluación final de todo este proceso. Otra de las aristas vinculadas con el control ambiental,

13 GORDILLO, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, 8^{va} edición, Editorial Macchi, Argentina, 2006.

14 CAFERRATA, Néstor Alfredo, "Teoría de los principios del Derecho Ambiental" en, Revista Abeledo Perrot S.A., Argentina, 2009.

es apreciada a través del fomento ambiental, estímulo este que promueve la Administración Pública para que las empresas sean menos contaminadoras, es regulado en las normativas jurídicas a través de Leyes de fomento en los ordenamientos jurídicos analizados por este autor.¹⁵

En los países de la región de Iberoamérica, se constata el reconocimiento de estos estímulos fiscales por la doctrina ambiental, a través de impuestos o reformas fiscales verdes, son utilizados como instrumentos de mercado, de aplicación al uso del transporte híbrido o eléctrico; en el reciclaje del plástico; en el control de la deforestación boscosa; en el tratamiento al agua potable y los desechos sólidos; en la conservación de la biodiversidad y en el uso de combustibles fósiles para modificar la matriz energética, se aprecia además su vinculación con la reingeniería de procesos en la industria a través de las tecnologías al final del tubo y con los encadenamientos productivos por su relación con la auditoría ambiental, señalado por RÍOS GUAL Y OSPINA DUQUE.¹⁶

La doctrina ambiental para la práctica de esta evaluación ambiental, reconoce dos variables, una a través de la competitividad empresarial y otra en la protección ambiental con la entrega de instrumentos de acreditación ambiental al decir de MORA RUIZ, MARTÍN MATEO Y SANZ RUBIALS, los mismos nos permiten distinguir el tránsito desde la actividad de limitación u ordenación -policía- hacia la de fomento en este siglo XXI, fortalecida con la aparición en todo este escenario de las normas voluntarias EMAS¹⁷ y la ISO 26000.

Es por ello, que los conceptos, principios y elementos establecidos desde la doctrina *ius* administrativa relacionada con otras ramas del Derecho, en particular con el *ius* ambientalismo, este autor analiza la relación que tienen con esta tipología de

15 *Op. cit.* p.6

16 RÍOS GUAL, Josep, “La reingeniería aplicada al mundo empresarial del siglo XXI” en, Revista de Empresas, España, 2007.

17 HERAS, Iñaki, “Evolución al reglamento de las EMAS en la Unión Europea y España” en, Revista Ambienta, Universidad del país Vasco, 2008.

auditoría. Los ordenamientos jurídicos de Iberoamérica la reconocen indistintamente como una actividad de control y como servicio público, en sí conllevan acciones de control, permiten medir la eficacia y eficiencia de las actividades auditables ambientales en las formas de gestión no estatal al ser mayoritarias a las estatales, concebidas a través de la aplicación de las normas EMAS al aplicarse el autocontrol con una menor intervención pública en las industrias; toda vez que como gestión ambiental moderna, es transparente, participativa y concebida como un sistema de mercado para todos los países de la Unión Europea, al aportarles una gestión medio ambiental de calidad, de obediencia a la legislación ambiental, les permite la obtención de ayudas financieras, licencias y permisos ambientales, vinculadas a los principios del Derecho Ambiental que la informan, como el de responsabilidad, autocontrol, e información, para lograr la sostenibilidad ambiental.¹⁸

Es así, que se considera, que la actividad de control ambiental, tiene también vinculo en el desarrollo urbano, compatible con las políticas no contaminadoras, vinculadas en su ejecución a otros instrumentos de gestión ambiental, como la evaluación de impacto ambiental, la licencia ambiental y la inspección, con una finalidad, lograr el equilibrio con empresas ambientales responsables con la introducción y generalización de la norma ISO 26000 en todo el desarrollo urbanístico. En conjunto permiten el desarrollo adecuado del ordenamiento urbano sostenible, con estrategias para mejorar la calidad ambiental y convertir las ciudades en lugares de vida, de trabajo e inversión atractivos y sanos, donde el impacto ambiental negativo sea mínimo. Para ello, son integradas en las políticas urbanas con una gestión ambiental sostenible, mejor planificada, con un transporte urbano sostenible; permiten en conjunto minimizar los efectos adversos sobre los recursos naturales necesarios como el agua, el aire y la energía, pondera el control del recurso hídrico, el uso de la energía solar, y el fomento de espacios verdes.¹⁹

18 BUSTAMANTE ALSINA, Jorge, Teoría general de la responsabilidad civil, Editorial Abeledo Perrot S.A., 7^{ma} edición, Buenos Aires, 1995.

19 MILLÁN SANTANA, Juan, “La auditoría como mecanismo de protección del derecho a una vivienda digna” en, Revista de Auditoría Pública, número 46, España, 2008.

Hay también un reenfoque en su visión, al integrarse las necesidades colectivas y el entorno social, ello permite promover la educación ambiental, orientada a incrementar la cultura popular de los problemas ambientales que hoy afectan al planeta, donde los ciudadanos y la Administración Pública tienen una carga en la responsabilidad de obedecer las políticas públicas a partir del binomio deber-derecho, como lo señalan LOPERENA ROTA, JORDANO FRAGA Y FRANCO DEL POZO.²⁰

Es así, que la contaminación ambiental y los modelos urbanistas integrados, buscan la armonía social con un reenfoque del pensamiento ambiental, al ser la ciudad parte del paradigma ambiental, al promoverse un urbanismo sostenible con nuevas estrategias ambientales urbanas por la Administración Pública, esta fomenta el transporte colectivo como nueva cultura, el respeto a los espacios peatonales, a las aceras y plazas como elementos integrales en la defensa ambiental, posiciones estas asumidas por MORENO VIQUEIRA, CAMPESINO FERNÁNDEZ Y RUEDA.²¹ Por la importancia que tiene la aplicación de estas políticas por parte de la Administración Pública para proteger el medio ambiente.

No obstante, en la nación cubana, el órgano supremo de control en el segundo decenio del siglo XXI, ejecutó en el 2014 dos auditorías coordinadas con enfoque ambiental en las cuencas hidrográficas de Vento y Almendares en ciudad de La Habana, siendo ambas los albores de lo que podrá ser a futuro el control ambiental en la nación a las formas de gestión. Es también valorado por este autor, que deberán ser actualizadas las normas jurídicas a partir del texto constitucional, donde sea reconocido el órgano supremo de control, en la futura ley ambiental deberá incluirse dentro de las herramientas de gestión a la auditoría ambiental, en la ley de auditoría pública a futuro, se deberá incluir esta tipología de auditoría, donde además aparezca definido como se ejecutará a las formas de gestión no estatal, es preciso además que sea establecida

20 LOPERENA ROTA, Demetrio, La perplejidad del *ius* ambientalista. El Derecho Administrativo en el umbral del siglo XXI, Editorial Tirant Lo Blanch, España, 2000.

21 CAMPESINO FERNÁNDEZ, Antonio, “Eurociudades y medio ambiente” en, Revista de Geografía, España, 2011.

en las formas de gestión el sistema de contabilidad ambiental y la emisión de una Ley de empresas.

3. CONCLUSIONES

La auditoría ambiental emergió debido a la contaminación empresarial y su enfrentamiento por el Estado, su génesis fue la auditoría social. Se consolida posteriormente como acción de control practicada por las Entidades Fiscalizadores Superiores y las Sociedades Mercantiles, posee una construcción jurídica a partir de estar reconocida en Convenios y Acuerdos Internacionales, 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 policía, un servicio público u actividad de fomento acorde a 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 *ius* ambientalista. 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 a 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 las normas ISO y las EMAS.

La auditoría ambiental, en su ejecución se aprecia como una actividad de limitación u ordenación -policía-, practicada por las EFS con su encargo público, en atención al ordenamiento jurídico que la

regule, es también ejecutada por Sociedades Mercantiles, reconocida con un -servicio público-, aporta luego de su conclusión valores agregados como la ética empresarial, la certificación contable, las producciones limpias, ética empresarial, competitividad empresarial y la certificación ambiental a las empresas amigables con el ambiente, permitiéndole el acceso a mercados más exigentes.

La auditoría ambiental, en la actualización del modelo económico cubano, deberá tener un valor preponderante, que permita transitar a las formas de gestión estatal de la certificación de la calidad hacia la certificación ambiental, ello permitirá la competencia entre las empresas estatales y las no estatales en el mercado interno y en el foráneo como empresas amigables con el ambiente. Necesitada de su regulación en el ordenamiento jurídico del país para la forma de gestión no estatal.

En el ordenamiento jurídico patrio, no existe una adecuada regulación en la auditoría pública con enfoque ambiental para el reconocimiento o no como servicio público ejecutado por las sociedades mercantiles para las formas de gestión no estatal por el órgano supremo de control.

BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ HINCAPIÉ, Carlos, “Sistemas de certificación ambiental para la extensión tecnológica, la competitividad empresarial” en, Revista P+L, Colombia, 2008.

ALVARADO RIQUELME, María, Teoría y práctica de la auditoría, actividad profesional independiente, elabora un informe sobre la razonabilidad de los estados contables, muta al control ambiental en el siglo XX, Editorial Pirámide, España, 2014.

ASTRONG, Mario, “La responsabilidad social empresarial. Una prioridad en el mundo empresarial moderno” en, Revista del Centro Empresarial Moderno, Perú, 2012.

ANTUNEZ SANCHEZ, Alcides Francisco, “Consideraciones teórico doctrinales sobre las herramientas de gestión ambiental, la auditoría ambiental, teoría, praxis y legislación en la segunda década del siglo XXI en Cuba” en, Revista De Jure, número 19, Brasil, 2012.

ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco, “*Disquisiciones teóricas, doctrinales y exegeticas 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, número 951, Brasil, 2015, [hptt//www.thomsonreuters.com](http://www.thomsonreuters.com)

ARIÑO ORTIZ Mario, Significado actual de la noción de servicio público. El nuevo servicio público, Editorial Marcial Pons, España, 1997.

ARROYO JIMÉNEZ, Luis, Libre empresa y títulos habilitantes, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, España, 2004.

BASURTO GONZÁLEZ, Daniel, Responsabilidad social y ambiental en las empresas en, Revista Política y Gestión Empresarial, México D.F., 2012.

BERNAL PISFIL, Fernando, “*Auditoría ambiental o ecoauditoría*” en, Revista Actualidad Empresarial, número 201, Colombia. 2010.

BERNAL PEDRAZA, Andrea, Responsabilidad ambiental de las empresas, un compromiso ético con el desarrollo sostenible, Universidad Externado de Colombia, 2009.

BELMONTE MARTIN, Ismael, “*La ecoauditoría: un instrumento para la defensa del medio ambiente*” en, Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales de Elche, España, 2009.

BELLORIO CLABOT, Dino, Tratado de Derecho Ambiental, tomo III, 1^{era} edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004.

BETANCORT RODRIGUEZ, Andrés, Instituciones del Derecho Ambiental, Editorial La Ley, España, 2001.

BUSTAMANTE ALSINA, Jorge, La ecoauditoría empresarial en la Unión Europea, Editorial Abeledo Perrot S.A., Argentina, 2008.

BUSTAMANTE ALSINA, Jorge, Teoría general de la responsabilidad civil, Editorial Abeledo Perrot S.A., 7^{ma} edición, Buenos Aires, 1995.

BIFARETTI, Maricela, Contabilidad de gestión: la importancia de los costos ambientales en el sistema de información contable, Editorial D&R Profesional y Empresarial, Argentina, 2008.

CARMONA LARA, María, Aspectos jurídicos de la auditoría ambiental, UNAM, México, 2005.

CAFERRATA, Néstor Alfredo, Principios del Derecho Ambiental, Editorial Abeledo Perrot S.A., Argentina, 2010.

CABEZA ARES, Alberto, Los seguros de responsabilidad civil medio ambiental en la obligación de reponer y restaurar el medio ambiente alterado, Editorial Trivium, España, 2003.

CAMPESINO FERNÁNDEZ, Antonio, “Eurociudades y medio ambiente” en, Revista de Geografía, España, 2011.

CONESA FERNÁNDEZ, Vicente, Instrumentos de la gestión ambiental en la empresa. 1^{era} edición, Editora Mundi - Prensa, España, 2003.

DA CONCEIÇÃO DA COSTA MARQUES, María, La problemática de la auditoría ambiental, Universidad de Coímbra, Portugal, 2012.

DOPAZO FRAGUÍO, Pablo, El Régimen Jurídico de las marcas de calidad ambiental. Etiqueta ecológica y tutela ambiental, Editora Exlibris, 1^{era} edición, España, 2001.

DUGUIT, León, Las transformaciones del Derecho Público, 3^{era} edición, Editorial Colín, Francia, 1925.

DROMI, José, Tratado de Derecho Administrativo, 7^{ma} edición, Editorial Ciudad Argentina, 1998.

ESCALERA IZQUIERDO, Gustavo, “Implantación de la reingeniería por procesos. Actividades, técnicas y herramientas” en, Revista del Empresario, España, 1999.

FERNÁNDEZ DE GATTA SANCHEZ, Dionisio, “Principios del Derecho Ambiental, la responsabilidad social corporativa en materia ambiental” en, Boletín Económico ICE, número 2824, España, 2004.

FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio, Las auditorías ambientales, Editorial Tirant lo Blanch, España, 2008.

HERAS, Iñaki, “Evolución al reglamento de las EMAS en la Unión Europea y España” en, Revista Ambienta, Universidad del país Vasco, 2008.

GARRIDO FALLA, Fernando, Tratado de Derecho Administrativo, volumen II, 7^{ma} edición, Editorial Centro de Estudios Constitucionales, España, 1986.

GARRIDO FALLA, Fernando, “*El concepto de servicio público en el Derecho Español*” en, Revista de Administración Pública, número 135, España, 1994.

GARCÍA ENTERRÍA, Eduardo, Derecho Administrativo, Editorial Félix Varela, La Habana, 2005.

GÓMEZ GARCÍA, Luis, “*La Auditoría ambiental ¿voluntaria u obligatoria?*” en, Revista Derecho Ambiental y Ecología. Universidad Anahuac-Universidad Soborna de Paris, 2011.

GOMEZ OREA, Domingo, Auditoría ambiental: un instrumento de gestión en la empresa, Editorial Agrícola Española, España, 1994.

GOMEZ VILLARIÑO, Miguel, Tesis doctoral: Evaluación ambiental estratégica, Universidad Politécnica de Madrid, (2010).

GORDILLO, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, 8^{va} edición, Editorial Macchi, Argentina, 2006

GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, Consuelo, “*Empresas Socialmente Responsables y mercado verde internacional*” en, Revista Economía, número 366, México, 2011.

JAQUENOD DE ZSOGON, Silvia, El Derecho Ambiental y sus Principios Rectores. 3^{era} edición, Editora Dykinson, Estados Unidos de América. 1991.

JORDANO FRAGA, Jesús, “*Viejos y nuevos retos de la evaluación de impacto ambiental*” en, Revista de Derecho Ambiental, España, 2010.

LANCÍS Y SÁNCHEZ, Antonio, Derecho Administrativo, 3^a edición, Editorial Cultural S.A., Cuba, 1952.

LORENZETTI, Ricardo, Teoría del Derecho Ambiental, 1^{era} edición, Editorial Porrúa S.A., México, 2008.

LOZANO CUTANDA, Blanca, “*La nueva etiqueta ecológica de la Unión Europea*” en, Revista de Gestión Ambiental, número 7, España, 2001.

LÓPEZ HERNÁNDEZ, Antonio, “*Normas profesionales de la*

INTOSAI: *directrices de auditoría*” en, Revista Auditoría Pública, número 61, Granada, 2013.

LOPERENA ROTA, Demetrio, La perplejidad del ius ambientalista. El Derecho Administrativo en el umbral del siglo XXI, Editorial Tirant Lo Blanch, España, 2000.

MARTÍN MATEO, Ramón, El etiquetado ecológico, nuevo instrumento para la tutela ambiental, Editorial Trivium, España, 1994.

MARTÍN MATEO, Ramón, Tratado de Derecho Ambiental, volumen I, Editorial Trivium, España, 1991.

MARTÍN MATEO, Ramón, Derecho Administrativo Ambiental, 6^{ta} edición, Editorial Trivium, España, 1997.

MATILLA CORREA, Andry, “*Derecho Administrativo y servicio público. Trazos inconclusos desde una perspectiva histórica*” en, Revista Jurídica, México, 2014.

MORA RUIZ, Manuela, “*Tendencias del Derecho Administrativo. El Derecho Administrativo Ambiental: transformaciones en el Derecho Administrativo general*” en, Revista Derecho y Conocimiento, España, 2012.

MURAD ROBLES, Pedro, La Auditoría Ambiental voluntaria, Instituto Nacional de Ecología. Semarnat, México, 2009.

MUÑOZ-MARTÍN, Juan, “*Ética empresarial, responsabilidad social corporativa y creación de valor compartido*” en, Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad, España, 2013.

MILLÁN SANTANA, Juan, “*La auditoría como mecanismo de protección del derecho a una vivienda digna*” en, Revista de Auditoría Pública, número 46, España, 2008.

NOGUERIA LÓPEZ, Alba, Ecoauditorías, intervención pública ambiental y autocontrol empresarial, Editorial Marcial Pons, España, 2000.

NOGUEIRA LOPEZ, Alba, “*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, 2010, <http://www.actualidadjuridicaambiental.com>.

OBREGÓN SÁNCHEZ, Carolina, “*La responsabilidad ambiental de las empresas*” en, Revista Administración. Universidad Nacional de Colombia. 2012.

OSPINA DUQUE, Ramón, “*La reingeniería de procesos: una herramienta gerencial para la innovación y mejora de la calidad en las organizaciones*” en, Revista de Psicología y Administración de Empresas, Madrid, 2011.

PATÓN GARCÍA, Gemma, “*Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo*” en, Revista Papeles de la Policía, número 22, Ecuador, 2012.

PÁEZ SANDUBETE, La Auditoría Medio Ambiental en la Unión Europea, una perspectiva contable, España, 2008.

PARADA, Ramón, Derecho Administrativo, tomo I, 9^{na} edición, Editorial Marcial Pons, España, 1997.

POSADA, Adolfo, Tratado de Derecho Administrativo, tomo I, 2^{da} edición, Editorial Madrid, España, 1931.

PESCE, Gabriela, “*Análisis teórico y empírico de los seguros ambientales en Argentina*” en, Revista de Economía, número 11, Argentina, 2012.

PÉREZ MORENO, Ángel, Instrumentos de tutela ambiental, Editorial Trivium, España, 1993.

RAMADORI, Demetrio, Auditoría Ambiental. Factor de éxito en la política ambiental, Fundación OIKOS, Argentina, 2013.

RÍOS GUAL, Josep, “*La reingeniería aplicada al mundo empresarial del siglo XXI*” en, Revista de Empresas, España, 2007.

RINALDI, Gustavo, La evaluación del impacto ambiental estratégica, nexo con la auditoría ambiental en, PNUMA-ONU, Argentina, 2013.

SANZ RUBIALES, Iñigo, El mercado de los derechos a contaminar, Editorial Lex Nova, España, 2012.

SANZ LARRUGA, Francisco, “*El principio de precaución en la jurisprudencia comunitaria*” en, Revista Aranzadi de Derecho Ambiental, número 1, España, 2002.

SANCHEZ MORÓN, María, Derecho Administrativo, 6^{ta} edición, Editorial Tecnos, España, 2010.

SALES DE FREITAS, Joycemara, “*Auditoría Externa Ambiental como instrumento de defensa del medio ambiente*” en, Revista De Jure, número 20, Brasil, 2013.

SALES, Rodrigo, Auditoría Ambiental, aspectos jurídicos, Editora Malheiros, Brasil, 1999.

QUINTANA LÓPEZ, Tomás, Evaluación de impacto ambiental y evaluación estratégica, Editorial Tirant lo Blanch, España, 2014.

VALLS, Manuel, Prevención y compensación frente al daño ambiental, seguro ambiental, Editorial Iustel, España, 2011.

VILLAR PALASÍ, José, “*La actividad administrativa industrial del Estado en el Derecho Administrativo*” en, Revista de Administración Pública, número 3, España, 1950.

Recebido em 13/05/2015.

Aprovado em 08/07/2015.

