



LA AUDITORÍA AMBIENTAL. FORMAS DE ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA QUE ADOPTA EN SU EJECUCIÓN POR LA ENTIDAD FISCALIZADORA SUPERIOR EN CUBA.

Alcides Francisco Antúnez Sánchez¹

Fecha de publicación: 01/11/2015

SUMARIO: 1. Ojeada histórica de la auditoría ambiental en el Derecho patrio 2. Formas de actividad administrativa en la auditoría ambiental por las EFS en el Derecho Administrativo Ambiental 3. Conclusiones. 4. Bibliografía.

RESUMEN: La regulación jurídica de la auditoría ambiental en la forma de gestión estatal cubana, apunta como un paso en el avance del control ambiental por el órgano supremo de control. Para ello, es realizado un análisis histórico, teórico, legislativo del desarrollo y evolución del control a través de la auditoría pública, ellos permiten formular presupuestos jurídicos para la futura actualización de las disposiciones jurídicas normativas vinculadas a esta institución.

Se realiza un estudio del desarrollo que ha tenido la regulación jurídica de la tipología de control ambiental en las formas de gestión estatal del sector empresarial cubano, la necesidad de implementarla para construir empresas amigables con el ambiente en la actualización del modelo económico que se implementa por la Administración Pública, en atención a la forma administrativa como actividad de control.

A tales efectos, para desarrollar todo este análisis se utilizaron los métodos teóricos de investigación como el exegético-jurídico, el histórico-lógico, inducción-deducción y el de análisis-síntesis.

Palabras claves: auditoría ambiental, formas de gestión, desarrollo sostenible.

¹ Profesor Auxiliar. Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas. Universidad de Granma. República de Cuba. Email: aantunez@udg.co.cu

1.- Ojeada histórica de la auditoría ambiental en el derecho patrio.

Desde los saberes contables e históricos, señalan 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. El período del siglo XVII hasta el XVIII, evidencia que el control por la Administración de las finanzas públicas estuvo constituido por los órganos de la Intendencia de Hacienda y del Tribunal de Cuentas.²

Es así, que el siglo XIX, con el Decreto No. 78, Ley del Poder Ejecutivo, se regularon las funciones de fiscalización, ejercitadas en este momento por el Interventor General de la República. La Constitución de la República de esta época, reguló la función de fiscalización a los bienes públicos por el Ministerio de Hacienda, institución creada por Ley Orgánica del Poder Ejecutivo.³ Se evidencia además la creación del Tribunal de Cuentas⁴, el que fiscalizó el patrimonio, los ingresos, los gastos del Estado y a los organismos autónomos.

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.

²Entidad fortalecedora de la Intendencia de Hacienda, ambos órganos tuvieron las funciones de conocimiento y vigilancia de los registros contables, las rentas y los recursos públicos, perfeccionados con la introducción de mecanismos más eficientes y eficaces en salvaguardar la Hacienda Pública de la Colonia Española. Autores desde las ciencias contables e históricas coinciden en considerar este el punto de partida de los orígenes de la actividad del control público en el país.

³Constitución Cubana de fecha 1ero de julio 1940, artículo 135, reconocida como la Constitución de mayor perfección formal y de tendencia más progresista dentro de su filiación liberal burguesa que había conocido la República, como 3^{era} etapa del constitucionalismo. G. O., 20 de diciembre de 1946.

⁴Los orígenes de la actividad de la auditoría y el control de la Hacienda Pública en la primera década del siglo XVIII, con el objetivo de salvaguardar los intereses de la metrópoli española; desde la segunda mitad del siglo hasta 1764; el Tribunal de Cuentas fortaleció la Intendencia de Hacienda. .

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.

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 Industrias⁵ 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.⁶ 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"*...)⁷

⁵Ministerio que convivió con la Dirección de Comprobación del Banco Nacional hasta 1967, implementó un fuerte aparato de auditoría en la nación.

⁶COMITÉ ESTATAL DE FINANZAS, ejercitó esta actividad de control, al amparo del Decreto Ley No. 159, De la Auditoría, G.O. Extraordinaria No. 20 de fecha 3 de julio de 1995.

⁷HERNANDEZ AGUILAR, Orisel. *Retos y tendencias del Derecho Ambiental contemporáneo. Retos ambientales para la Constitución.* Principales falencias del texto constitucional en materia ambiental, deberán ser abordados en la actualización futura. Editorial Palcograf. Cuba. 2011. pp.29-46.

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 la 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 1994,⁸ modificados al continuarse reformando los organismos de la Administración Pública en las formas de gestión estatal y no estatal.

La década de los 80, 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 comercial⁹, elementos que obligaron al Estado a buscar otros horizontes en la actividad económica y las relaciones comerciales, a través de asociaciones económicas con la inversión extranjera, en los bloques económicos que hoy aparecen en América Latina como son el MERCOSUR, UNASUR, CELAC y el ALBA.¹⁰

Para 1994, cesan las funciones del Comité Estatal de Finanzas y Precios, trasladadas al Ministerio de Finanzas y Precios¹¹ y con ello la Oficina Nacional de Auditoría (ONA). Este tuvo su sustento legal en el Decreto Ley No. 159 de 1995¹², Ley de la Auditoría. Practicada a las

⁸Disposiciones jurídicas relacionadas con la creación de los organismos que conforman la Administración Pública en el país. (Ministerio de Finanzas y Precios; Ministerio de Ciencias, Tecnología y Medio Ambiente y el Ministerio de la Agricultura). Decreto Ley No. 67 G. O. Extraordinaria No. 9 de fecha 19 de abril de 1983 y el Decreto Ley No. 147. G. O. Extraordinaria No. 2 de fecha 21 de abril de 1994.

⁹CONSEJO DE AYUDA MUTUA ECONÓMICA. Bloque económico que existió en los países que conformaron los Estados Socialistas en el siglo XX.

¹⁰Decreto Ley No. 50, *Sobre la Asociación Económica entre entidades cubanas y extranjeras*, de 15 de febrero de 1982, primera regulación jurídica post-revolucionaria que trató la inversión extranjera y las empresas mixtas, entró en contradicción con la Constitución de la República de 1976, impedía de manera absoluta la transferencia de los bienes de propiedad socialista, el comercio exterior correspondía sólo al Estado y no se reconocía las formas de propiedad de las empresas mixtas, no se protegió el bien jurídico ambiental, la Ley No. 77, *Ley de la Inversión Extranjera*, artículos 54, 55 y 56, reconoce la conservación del medio ambiente y el uso racional de los recursos naturales a través de sus artículos 54,55 y 56. G.O. Extraordinaria No. 3, de fecha 6 de septiembre de 1995, La Ley No. 118, *Ley de la Inversión Extranjera*. G. O. Extraordinaria No. 20, de fecha 16 de abril de 2014, ratifica la protección a la naturaleza como bien público, en sus articulados 54, 55, 56, 57 y 58.

¹¹OFICINA NACIONAL DE AUDITORÍA, concebida desde 1997 hasta el 2003, con repercusión nacional en temas de Auditoría, Control y Fiscalización, en forma de sistema desarrolló esta actividad de control y supervisión en las provincias y municipios de toda la nación. *Memoria histórica del Ministerio de Auditoría y Control.*

¹²Decreto Ley No. 159. Ley de la Auditoría. G.O. Ordinaria No. 20 de fecha 3 de julio de 1995.

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. Sustentada 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, el que permitió su habilitación pública en toda la nación a los auditores.¹³

A partir de 1985 hasta el 1993, fueron realizados otros estudios vinculados con la forma más ventajosa de implementar y fortalecer los mecanismos de control, para crear un órgano de fiscalización superior. Es así, que entre 1999 al 2000, continuaron otros estudios para consumir 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 Entidad Fiscalizadora Superior -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 Control¹⁴ (MAC), 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 nacional, 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 del sector estatal cubano, prueba de que sus primeras manifestaciones como instrumento de gestión ambiental

Ministerio de Justicia. Cuba.

¹³Decreto Ley No. 219, habilita el Registro de Auditores de la República de Cuba, condición necesaria para practicar la auditoría como función pública en el país. G.O. Extraordinaria No. 14 de fecha 25 de abril de 2001.

¹⁴“...un Organismo de la Administración Central del Estado encargado de dirigir, ejecutar y controlar la aplicación de la política del Estado y del Gobierno en materia de auditoría gubernamental, fiscalización y control gubernamental; así como para regular, organizar, dirigir y controlar metodológicamente, el Sistema Nacional de Auditoría...” Formó parte del Gobierno y se encontraba al mismo nivel que el resto de los Ministerios en el país; tenía relaciones de colaboración y de subordinación con la Fiscalía, los Tribunales y la Asamblea Nacional del Poder Popular. Decreto Ley No. 219 de 2001. Artículo 1. G. O. Extraordinaria No. 14, de fecha 25 de abril de 2001. Cuba.

no se practicó, solo 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 por ser gratuita, obligatoria y ejecutada a través de un plan y metodologías aprobadas por la Entidad Fiscalizadora.

Es consecuencia, dentro del proceso de institucionalización analizado, es también apreciado que la auditoría estatal y en especial la protección ambiental 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 Ministerio de Ciencias, Tecnología y Medio Ambiente (CITMA) como parte del derecho sustantivo patrio, quien además del Estado ha dictado acciones protectoras dirigidas hacia el medio ambiente, en correspondencia a los Tratados ambientales de que se es parte.

Constatados 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.¹⁵

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, 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 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

¹⁵CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA de 1976. G. O. Extraordinaria No. 7, de fecha 1 de agosto de 1976. Año XC, p.12. Modificaciones realizadas en el 1992 y 2002. Cuba; ALVAREZ TABIO, Fernando, *Comentarios a la Constitución Socialista*. Editora Ciencias Sociales. Cuba. 1997. pp.124-125.

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.¹⁶

Para ello, la creación del CITMA dentro del entramado administrativo patrio, materializó toda esta voluntad en la política ambiental, tuvo su sustento en un número de Leyes, Decretos Leyes, Normas y Resoluciones, para garantizar la adecuada obediencia de la "*Ecuación Para la Vida*"¹⁷ 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 limpias¹⁸, como meta hacia la sostenibilidad ambiental.¹⁹

Vinculado al control ambiental a través de la inspección ambiental, la Evaluación de Impacto Ambiental, afín a las políticas del desarrollo económico-social, por la trascendencia y la relación que tiene con la auditoría ambiental, debería ser practicada en la mayoría de las acciones vinculadas con el medio ambiente construido²⁰.

Toda vez, que pudiera 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 26 000 y a los principios que desde el Derecho Ambiental la informan.

¹⁶CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE CUBA. G.O. Extraordinaria no. 3, de fecha 31 de enero de 2003. Cuba.

¹⁷CAFERRATA, Néstor Alfredo *Los principios y reglas del Derecho Ambiental*. Las 5 E, ecuación para la vida o ecoeficiencia. En Revista de Derecho Ambiental Abeledo Perrot. Argentina. 2007. pp.89-146.

¹⁸PNUMA: producción más limpia, es la aplicación de una estrategia integrada de prevención ambiental en los procesos, los productos y los servicios para reducir los riesgos a los seres humanos y al medio ambiente, la competitividad de la empresa y la viabilidad económica. 2011.

¹⁹ANTUNEZ SANCHEZ, Alcides, *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 No. 19. Brasil. 2012. p.25.

²⁰Ley No. 81, artículos 67 al 69 sobre la responsabilidad administrativa. Los del 70 al 74, *sobre la responsabilidad civil* y del artículo 75 *sobre la responsabilidad penal*. G.O. Extraordinaria No. 7 de fecha 11 de julio de 1997.

En la actualización del modelo económico cubano, con la creación de la Contraloría General de la República, como órgano de control supremo, sustentado en la Ley No. 107 de 2009, ha permitido que el país se inserte en las novedosas tendencias internacionales declaradas por las Entidades Fiscalizadoras Superiores -INTOSAI-, como el órgano 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, continuador de las actividades que realizaron la ONA y del MAC.²¹

El país con ello, entra a 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 acarrear 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 ser regulada en la Ley y el legislador no la previó.

No obstante, este control ambiental en el país ahora es que se ha reconocido, pero sin un programa para esta tipología de auditoría que incluya los elementos objetivos, subjetivos y formales en la normativa jurídica en atención a la transversalidad, multidisciplinariedad y multidimensionalidad que tiene este tipo de control ambiental.²²

En contradicción a las pautas de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de América Latina y el Caribe, las que en estos temas tienen avances y en otras regiones del mundo se actualizan, renuevan y evolucionan como en la Unión Europea, donde se distinguen en evaluar a la

²¹En la Ley No. 107 de 2009, Ley de la Contraloría General de la República. Sobre las funciones, atribuciones y obligaciones de la Contraloría General, artículo 31. G.O. Extraordinaria No. 32, de fecha 14 de agosto de 2009.

²²Hace referencia a la actividad de “*control interno*”, con periodicidad anual, se ejecuta en el país por parte de la Contraloría General. Tiene su expresión jurídica en la Resolución No. 60. G.O. Extraordinaria No. 13 de 3 de marzo de 2011. Ministerio de Justicia. Cuba. En relación al artículo 12: los sujetos a acciones de la Contraloría son las dependencias económico-administrativas de los órganos locales del Poder Popular, las dependencias o entidades nacionales de producción o prestación de servicios y unidades presupuestadas de los organismos de la Administración Central del Estado, las misiones diplomáticas cubanas acreditadas en otros países y las entidades cubanas con representación en el exterior, las instituciones bancarias del Sistema Bancario Nacional y las organizaciones sociales, las personas naturales o jurídicas sujetas a una *obligación tributaria* generada en el territorio nacional, que reciban, administren, custodien, usen o dispongan, por cualquier título o concepto, fondos públicos, así como las empresas o sociedades de economía mixta o asociaciones y las demás que determinen las leyes o las que conforme a su naturaleza y finalidades. Ley No. 107 de 2009. En el Reglamento de la Ley No. 107, se establece en su artículo 40: *la auditoría externa se practica por profesionales facultados, no empleados por la organización auditada*, inciso c): el Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente en relación con la *auditoría ambiental*, vinculado al artículo 43: tipos de auditoría, inciso g): la auditoría ambiental. G.O. Extraordinaria No. 22, de fecha 22 de noviembre 2010.

empresa y a la industria con las EMAS, se exige la responsabilidad patrimonial y se aplica la norma ISO 26000 de manera voluntaria a la forma de gestión no estatal.

Por ello se considera, que esta 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 este órgano de control, deberá crearse las condiciones de como se organizará y demandará, 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.

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 interdisciplinariedad 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.

Esta auditoría ambiental en su regulación normativa, no establece la certificación ambiental con la ecoetiqueta al concluir; de uso en la doctrina consultada en la región de Iberoamérica y la América Latina, 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 un aspecto negativo, el cual deberá entrar a resolverse por el legislador.

Y que en el caso cubano, a consecuencia del hostigamiento político sostenido por el bloqueo económico por más de 50 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 las fórmulas I+D e I+D+C.²³

²³Informe MINREX en la ONU. Necesidad de culminar con el bloqueo económico a Cuba por los Estados Unidos de América.2013.

Para ello, de implementarse la auditoría ambiental, 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 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 estratégica²⁴, la cobertura financiera a través del seguro ambiental²⁵ en una póliza, las tecnologías limpias.

Deberá también analizarse la creación dentro de la Fiscalía de áreas especializadas en la materia ambiental²⁶, como la solución en sede judicial ambiental de los conflictos generados.

En todo este contexto, 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 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.²⁷

²⁴GOMEZ VILLARIÑO, Miguel. Tesis doctoral: Evaluación ambiental estratégica. Universidad Politécnica de Madrid. España. (2010).

²⁵VALLS, Manuel, Prevención y compensación frente al daño ambiental. El Seguro Ambiental. Vinculado a la contabilidad ambiental, la Auditoría Ambiental en la industria. Editora Iustel. España. 2011. pp.5-77.

²⁶FISCALÍA ESPECIALIZADA PARA LA ATENCIÓN DE LOS DELITOS AMBIENTALES. Los delitos relacionados con el bien jurídico ambiental. Revista FIMA. Argentina. 2012. pp.57-79.

²⁷PROGRAMA NACIONAL DEL MEDIO AMBIENTE. CITMA. Cuba. 1995. En relación al Decreto Ley

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.²⁸

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 sostenibles²⁹ 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, 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.³⁰

No. 252 de 2007, artículo 3, inciso c) sobre la *Empresa Estatal* G.O. Extraordinaria No. 41 de 17 de agosto de 2007, su Reglamento en el Decreto Ley No. 281 de 2007 G.O. Extraordinaria No. 41 de 17 de agosto de 2007 y en el Decreto No. 42 de 1979, referente a la Empresa Estatal, artículo 1: entidad económica con *personalidad jurídica* propia, eslabón primario de la economía. G.O. Ordinaria No. 4 de 4 de junio de 1979. Modificados por el Decreto Ley No. 320 G.O. Extraordinaria No. 21 de 28 de abril de 2014 y el Decreto No. 323 de 2014. G.O. Extraordinaria No. 21 de 28 de abril de 2014. Vinculados al *Panorama Ambiental*. Oficina Nacional de Estadística e Información. Cuba. 2013.

²⁸CASTRO RUZ, Raúl, Comportamiento de la economía y a algunas de sus deficiencias. En 2013 el Producto Interno Bruto creció un 2.7 por ciento, inferior al 3.6 planificado. Para 2014 se prevé crecer en 2.2, no satisface las necesidades del país, pero se aviene a la situación interna y externa. Es necesario potenciar las exportaciones, al anunciar la inauguración de la terminal de contenedores de la Zona Especial de Desarrollo.

²⁹COMPRAS SOSTENIBLES: adoptan criterios ambientales, sociales y económicos, condición para las compras y contrataciones de bienes y servicios, sean públicas o privadas. En relación a que lo verde vende, PNUMA. 2009.

³⁰PROGRAMA NACIONAL DE LUCHA CONTRA LA CONTAMINACIÓN DEL MEDIO AMBIENTE. 2009-2015. Resolución No. 23. G.O. Ordinaria No.1, de fecha 8 de enero de 2010. Instrumento rector, establece las proyecciones de trabajo en este tema a nivel nacional, los mecanismos para el control,

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 importancia³¹ para poder ejecutar la auditoría ambiental.

Como evaluación ambiental y como valoración debe 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, deberá estudiarse el expediente legal de la organización auditada donde se recoge toda la documentación del sujeto auditado.

2.- Formas de actividad administrativa en la auditoría ambiental por las EFS dentro del Derecho Administrativo Ambiental, en el sector estatal cubano.

Las formas de actividad administrativa, que se adoptan en la ejecución de esta tipología de auditoría a las formas de gestión no estatal es realizada por auditores de sociedades mercantiles certificados por la EFS para ejercitar esta función pública en la nación, para ello necesitan una concesión administrativa y el título habilitante para ejecutar esta función pública, esta es solicitada de manera voluntaria por interés del empresario al órgano supremo de control. De esta manera, apreciamos como han incursionado en el control ambiental con la práctica de la auditoría, como proceso y procedimiento para proteger el medio ambiente, a partir del siglo XX.

Relacionado con la aseveración anterior, se considera a la concepción de servicio público, concepto controvertido, entendido de diversas formas y mutante en dependencia de las circunstancias políticas, económicas y sociales de los Estados, se ha construido sementada en los casos resueltos en un período en Francia desde el siglo XIX y XX.

su revisión y actualización en relación a la Estrategia Nacional Ambiental, dirigido a los OACEs.

³¹BIFARETTI, Mario, Contabilidad de gestión: la importancia de los costos ambientales en el sistema de información contable. Editora D&R Profesional y Empresarial. Argentina. 2008. pp.54-67.

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.³²

En la doctrina francesa, encontramos autores como DUGUIT³³ Y HAURIUO³⁴, 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.

Es notoria que la intención del servicio público, es satisfacer las necesidades de la generalidad o colectividad, sin embargo, estas 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.³⁵

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.³⁶

³²GARRIDO FALLA, Fernando, Tratado de Derecho Administrativo, volumen II, 7^{ma} edición, Editorial Centro de Estudios Constitucionales, España, 1986; PARADA, Ramón, Derecho Administrativo, tomo I, 9^{na} edición, Editorial Marcial Pons, España, 1997, p.430.

³³DUGUIT, León, Las transformaciones del Derecho Público, actividad cuya observancia debe ser regulada, asegurada y fiscalizada por el gobierno, indispensable para la realización y la interdependencia social, 3^{era} edición, Editorial Colín, Francia, 1925, p.51.

³⁴HAURIUO, Maurice, La jurisprudencia administrativa desde 1892 hasta 1929, tomo I, Editorial Paris, Francia, 1919, p.649.

³⁵POSADA, Adolfo, Tratado de Derecho Administrativo, teorías filosóficas y la legislación positiva sobre el servicio público, tomo I, 2^{da} edición, Editorial Madrid, España, 1931, p.202.

³⁶VILLAR PALASÍ, José, La actividad administrativa industrial del Estado en el Derecho Administrativo en, Revista de Administración Pública, número 3, España, 1950, pp.53 y ss.

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.³⁷

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.³⁸

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.³⁹

En materia de protección, desde el Derecho Ambiental este tipo 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

³⁷LANCÍS Y SÁNCHEZ, Antonio, *Derecho Administrativo*, 3^{ra} edición, Editorial Cultural S.A., Cuba, 1952, pp.; PARADA, Ramón, *Derecho Administrativo*, tomo I, 9^{na} edición, Editorial Marcial Pons, España, 1997, p.430.

³⁸JORDANA DE POZAS, Luis, *Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho Administrativo*, en *Revista de Estudios Políticos*, número 48, España, 1949, p.45.

³⁹GORDILLO, *op cit.* p.1.

auditoría, el ordenamiento ambiental, la información y la educación ambiental.

Se aprecia que su aplicación tiene carácter preventivo, relacionada con los principios de prevención y el de responsabilidad del Derecho Ambiental, al establecerse la aplicación de instrumentos de control como son: 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.⁴⁰

Como actividad de control, 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 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.

La finalidad, 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.⁴¹

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

⁴⁰PÉREZ MORENO, Ángel, Instrumentos de tutela ambiental, régimen tributario ambiental, Editorial Trivium, España, 1993, pp.8-57; FERNÁNDEZ AMOR, Juan, Reflexiones sobre el fomento público mediante medidas financieras de la responsabilidad social empresarial relacionada con el medio ambiente en, Revista Nueva Fiscalidad, número 6, España, 2008, p.33.

⁴¹GORDILLO, Tratado de Derecho Administrativo, promueve el bienestar social vinculado a la protección ambiental, 8^{va} edición, Editorial Macchi, Argentina, 2006, p.12; DROMI, José Roberto, Tratado de Derecho Administrativo, la fiscalización como actividad de la Administración Pública, 7^{ma} edición, Editorial Ciudad, Argentina, 1998, p.887.

desarrollo limpio, en relación con el principio -de quien contamina paga- del Derecho Ambiental.⁴²

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, la certificación ambiental como evaluación final de todo este proceso.⁴³

Otra de las aristas vinculadas con el control ambiental, es apreciada a través del fomento ambiental, estímulo que promueve la Administración Pública para que las empresas sean menos contaminadoras, es regulado en normativas jurídicas a través de Leyes de fomento en los ordenamientos jurídicos analizados.

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, estos 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.⁴⁴

La doctrina ambiental para la práctica de esta evaluación ambiental, se reconocen 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, permiten distinguir el tránsito desde la actividad de limitación u

⁴²CAFERRATA, *op cit.* p.11.

⁴³Con los tributos con finalidad ambiental, PIGOU propuso un gravamen por la emisión de contaminantes, con el fin de alcanzar el nivel óptimo de contaminación mediante la nivelación del tributo al costo marginal externo, ROSEMBUJ, Tulio, El impuesto ambiental, en Revista El Fisco, España, 2009, pp.1-229; CASTELLANOS, Belén, Heidegger y la ecología profunda en, Revista Nómadas, número 30, España, 2011, pp.1-10. .

⁴⁴RÍOS GUAL, Josep, La reingeniería aplicada al mundo empresarial del siglo XXI, tres son las fuerzas que separadas y combinadas impulsan a la empresa a penetrar en territorio desconocido para la competencia y el cambio en, Revista de Empresas, España, 2007, pp.1-10; OSPINA DUQUE, Rodrigo, 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, España, 2011, pp.91-100.

ordenación -policía- hacia la de fomento en este siglo XXI, fortalecida con la aparición en todo este escenario de las normas voluntarias EMAS⁴⁵ y la ISO 26000.⁴⁶

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 Derecho Ambiental, este autor analiza la relación que tienen con esta tipología de auditoría. Los ordenamientos jurídicos de Iberoamérica, la reconocen 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, 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.⁴⁷

Es así, que la actividad de control ambiental, tiene también vínculo 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,

⁴⁵HERAS, Iñaki, Evolución al reglamento de las EMAS en la Unión Europea y España, reglamento comunitario de ecogestión y ecoauditoría, norma voluntaria de la Unión Europea para las formas de gestión estatal y no estatal, reconoce a las organizaciones que han implantado un SGA, sustentado en el ordenamiento jurídico a través del Reglamento CEE No. 1836/1993, revisado a posteriori en el año 2001, difundido como EMAS, con pertinencia en todos los países comunitarios en, Revista Ambienta, Universidad del país Vasco, España, 2008, pp.75-79.

⁴⁶SÁNCHEZ SÁEZ, Antonio, El nuevo Derecho Ambiental: cambios y posibilidades de futuro en torno a las técnicas convencionales, la etiqueta ambiental en, Revista Medio Ambiente y Desarrollo, España, 2010, pp.1-10; DOPAZO FRAGUIO, Pablo, Régimen jurídico de las marcas de calidad ambiental: etiqueta ecológica y tutela ambiental, 1^{ra} edición, Editorial Exlibris, España, 2001, p.21; ÁLVAREZ HINCAPIÉ, Carlos, Sistemas de certificación ambiental para la extensión tecnológica, la competitividad empresarial en, Revista P+L, Colombia, 2008, pp.1-61.

⁴⁷BUSTAMANTE ALSINA, Jorge, La ecoauditoría empresarial en la Unión Europea, Editorial Abeledo Perrot S.A., Argentina, 2008, pp.187-202; MARTÍN MATEO, Ramón, La ecoauditoría, instrumento de autorreflexión de la situación de la organización en cumplimiento de las disposiciones normativas, instrumento de comunicación y tranquilidad de los accionistas y herramienta al servicio de la política empresarial, conectada con la calidad en las empresas en, Boletín de Estudios Económicos, número 150, España, 1993, pp. 494-495.

con un fin, lograr el equilibrio con empresas ambientales responsables con la introducción y generalización de la norma ISO 26000.

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 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.⁴⁸

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.⁴⁹

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.⁵⁰ Por la importancia que tiene la aplicación de estas políticas por parte de la Administración Pública para proteger el ambiente.

⁴⁸MILLÁN SANTANA, Juan, La auditoría como mecanismo de protección del derecho a una vivienda digna, fiscalización del medio ambiente urbano en la política pública en, Revista de Auditoría Pública, número 46, España, 2008, pp.43-58; BASSOLS COMA, Martín, La planificación urbanística y su contribución al desarrollo urbanístico sostenible en, Revista de Derecho del Medio Ambiente y la Administración Local, España, 2011, pp.677-709.

⁴⁹FRANCO DEL POZO, Mercedes, El derecho a medio ambiente adecuado en, Cuadernos Deusto de Derechos Humanos, número 8, Universidad de Deusto, Bilbao, España, 2009, pp.9-83; LOPERENA ROTA, Demetrio, La posición jurídica del ciudadano ante el medio ambiente en, Revista Naturzale, número 12, España, 1997, pp.57-73.

⁵⁰CAMPESINO FERNÁNDEZ, Antonio, Eurociudades y medio ambiente en, Revista de Geografía, España, 2011, pp.1-36; RUEDA, Salvador, El urbanismo ecológico, un nuevo modelo de urbanismo en, Revista Digital Universitaria, volumen 10, número 7, España, 2009, pp.1-34.

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 Fiscalizadoras Superiores y las Sociedades Mercantiles, posee una construcción jurídica a partir de estar reconocida en Convenios y Acuerdos Internacionales, ser 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 policia, 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 -policia-, 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.

En la actualización del modelo económico cubano, el control ambiental a través de la auditoría con razón ambiental por parte de la EFS, 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 una competencia entre las empresas estatales y las no estatales en el mercado interno y en el foráneo.

4.-Bibliografía:

- AGUILÓ REGLA, Joseph, “*Derogación, rechazo y sistema jurídico*” en, Revista Informática y Derecho, Italia, 2000.
- AGUILÓ REGLA, Joseph, Fuentes del Derecho y normas de origen judicial, Editorial UNAM, México D.F., 2009.
- ÁLVAREZ HINCAPIÉ, Carlos, “*Sistemas de certificación ambiental para la extensión tecnológica, la competitividad empresarial*” en, Revista P+L, Colombia, 2008.
- ÁLVAREZ GARCÍA, Vicente, “*La protección del medio ambiente mediante las técnicas de la normalización industrial y de la certificación*” en, Revista Reda No. 105, España, 2000.
- 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.
- ARISTAZABAL OSSA, Hugo, Auditorías ambientales, Contraloría General de Colombia, Colombia, 2010.
- AUDIVERTII ARAU, Ramón, Régimen jurídico de la etiqueta ecológica, Editorial Cedecs, España, 1997.
- ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco, “*La auditoría ecológica, un instrumento en la gestión ambiental, herramienta evaluadora de la contaminación*” en, Revista electrónica de Derecho Ambiental Medio Ambiente & Derecho, número 21, España, 2011, [hptt//huespedes.cica.es/gimadus](http://huespedes.cica.es/gimadus)
- 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.

- ANTUNEZ SANCHEZ, Alcides Francisco, “*Presupuestos jurídicos vinculados al control ecológico como actividad de los servicios públicos ambientales. Una mirada desde el sector empresarial estatal cubano*” en, Revista electrónica Critica do Direito, número 4, volumen 62, Brasil, 2014, <http://www.criticadodireito.com.br/>
- ARIÑO ORTIZ J. 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.
- ATIENZA, Manuel, “*Razón práctica y legislación*” en, Revista Mexicana de estudios Parlamentarios, 1^{era} Época, volumen I, México D.F., 2009.
- BASURTO GONZÁLEZ, Daniel, Responsabilidad social y ambiental en las empresas en, Revista Política y Gestión Empresarial, México D.F., 2012.
- BARROSO TANOIRA, Fernando, “Responsabilidad social empresarial: concepto y sugerencias para su aplicación” en, Revista de Ingeniería, número 11, México, 2007.
- 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.
- BERMEJO VERA, José, “*La Administración inspectora*” en, Revista de Administración Pública, número 147, España, 1998.
- 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, Argentina, 2004.
- BETANCORT RODRIGUEZ, Andrés, Instituciones del Derecho Ambiental, Editorial La Ley, España, 2001.
- BOWEN, Howard, La responsabilidad social de los empresarios, Estados Unidos de América, 1953.

- BUSTAMANTE ALSINA, Jorge, La ecoauditoría empresarial en la Unión Europea, Editorial Abeledo Perrot S.A., Argentina, 2008.
- CARMONA LARA, María, Aspectos jurídicos de la auditoría ambiental, UNAM, México D.F., 2005.
- CARMONA LARA, María, “*Derecho Ambiental*” en, Revista de Derecho UNAM, México D.F., 2010.
- CAFERRATA, Néstor Alfredo, El tiempo de las cortes verdes, Editorial Abeledo Perrot, Argentina, 2007.
- CAFERRATA, Néstor Alfredo, Principios del Derecho Ambiental, Editorial Abeledo Perrot S.A., Argentina, 2010.
- CAFFERATA, Néstor Alfredo, Derecho, medio ambiente y desarrollo, Editorial INE- Semarnat, México D.F., 2007.
- 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.
- 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.
- DE BESA ANTUNES, Paulo, Direito Ambiental, Editorial Lumen Juris, Brasil, 2010.
- DI TRINDADE AMADO, Fernando, Derecho Ambiental Esquemático, 2^{da} edición, Editorial Método, Brasil, 2011.
- 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, Argentina, 1998.
- ESCALERA IZQUIERDO, Gustavo, “*Implantación de la reingeniería por procesos. Actividades, técnicas y herramientas*” en, Revista del Empresario, España, 1999.
- EMBED ARAUJO, Antonio, “*El ciudadano y la Administración*” en, Revista del Instituto de Administración Pública, número 10, España,

2006.

- ESTEVE PARDO, José, Derecho del medio ambiente, 2^{da} edición, Editorial Marcial Pons, España, 2008.
- FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio, Derecho Ambiental, Editorial Trivium, España, 2008.
- 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.
- FERNÁNDEZ RAMOS, Severiano, “*La inspección en el marco del control de la aplicación del Derecho Ambiental*” en, Revista Derecho Ambiental, número 24, España, 2000.
- GARRIDO FALLA, Fernando, Tratado de Derecho Administrativo, volumen II, 7^{ma} edición, Editorial Centro de Estudios Constitucionales, España, 1986.
- GARCÍA ENTERRÍA, Eduardo, Derecho Administrativo, Editorial Félix Varela, Cuba, 2005.
- GÓMEZ GARCÍA, Luis, “*La Auditoría ambiental ¿voluntaria u obligatoria?*” en, Revista Derecho Ambiental y Ecología. Universidad Anahuac-Universidad Soborna de Paris. México D.F. 2011.
- GOMEZ OREA, Domingo, Auditoría ambiental: un instrumento de gestión en la empresa, Editorial Agrícola Española, España, 1994.
- GORDILLO, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, 8^{va} edición, Editorial Macchi, Argentina, 2006
- GRANERO CASTRO, J. Como implantar un sistema de gestión ambiental según la norma ISO, Editora Pirámide, España. 2007.
- HERNANDEZ MEZA, Lourdes, Inspección y vigilancia, medidas de seguridad y sanciones administrativas, Editora Lex, Cuba, 2010.
- JAQUENOD DE ZSOOGON, Silvia, El Derecho Ambiental y sus Principios Rectores. 3^{era} edición, Editora Dykinson, Estados Unidos de América. 1991.
- JAQUENOD DE ZÖGÖN, Silvia, Derecho Ambiental, Editorial Dykinson, España, 2004.
- JORDANO FRAGA, Jesús, “*Viejos y nuevos retos de la evaluación de*

- impacto ambiental*” en, Revista de Derecho Ambiental, España, 2010.
- KELSEN, Hans, “*Teoría Pura del Derecho y Teoría Ecológica*” en, Revista de Derecho UNAM. México. 1980.
- LANCÍS Y SÁNCHEZ, Antonio, Derecho Administrativo, 3^{ra} edición, Editorial Cultural S.A., Cuba, 1952.
- LORENZETTI, Ricardo, Teoría del Derecho Ambiental, 1^{era} edición, Editorial Porrúa S.A., México D.F, 2008.
- LOZANO CUTANDA, Blanca, Derecho Ambiental Administrativo. 5^{ta} edición, Editora Dykinson, España, 2004.
- 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, España, 2013.
- MARTÍN MATEO, Ramón, El etiquetado ecológico, nuevo instrumento para la tutela ambiental, Editora 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.
- SANCHEZ MORÓN, María, Derecho Administrativo, 6^{ta} edición, Editorial Tecnos, España, 2010.
- MURAD ROBLES, Pedro, La Auditoría Ambiental voluntaria, Instituto Nacional de Ecología. Semarnat, México D.F., 2009.
- MUÑOZ-MARTÍN, Juan, “*Ética empresarial, responsabilidad social corporativa y creación de valor compartido*” en, Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad, España, 2013.

- MIRANDA HERNÁNDEZ, Gloria, “*La potestad inspectora de las Administraciones Públicas*” en, Revista Cuadernos de Inspección del Territorio, España, 2012.
- NAESS, Arne, Biocentrismo. Ecología Profunda, Universidad de Oslo, Noruega, 2007.
- 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, España, 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.
- PIGRETTI, Eduardo, Derecho Ambiental, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1947.
- RAMADORI, Demetrio, Auditoría Ambiental. Factor de éxito en la política ambiental, Fundación OIKOS, Argentina, 2013.
- REBOLLO PUIG, Manuel, La actividad inspectora, Editorial Iustel, España, 2011.
- 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.
- RINALDI, Gustavo, “*Seguro ambiental, ejes*” en, Revista Derecho Integral, Argentina, 2012.
- 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.
- 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.
- QUINTANA LÓPEZ, Tomás, 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, Editorial Tirant lo Blanch, España, 2000.
- KELSEN, Hans, “*Teoría pura del Derecho y teoría ecológica*” en, Revista de Derecho, México D.F., 2008.
- VILLAR PALASÍ, José, “La actividad administrativa industrial del Estado en el Derecho Administrativo” en, Revista de Administración Pública, número 3, España, 1950.