



La Auditoría Ambiental En La Protección Del Bien Público Ambiental. Nexo Con La Empresa Amigable Con El Ambiente

MSc. Alcides Francisco Antúnez Sánchez.

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

SUMARIO: 1. Íter histórico de la auditoría ambiental. 2. Elementos de la auditoría ambiental. 3. Conclusiones. 4. Bibliografía.

RESUMEN

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

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

Palabras claves: Auditoría ambiental; Empresa amigable con el ambiente; Desarrollo sostenible.

ABSTRAC

The environmental auditing, like appraising tool of the environmental step, part of the scientific conceived problem in: Insufficiencies in the juridical sorting of the environmental auditing in the public sector, incident in his purpose of environmental control in behalf of the friendly company with the environment and the sustainable development. You aim at arguing the theoretic budgets of the environmental auditing as from his historic, doctrinal and exegetic assessment, at the end of the perfecting of his juridical sorting.

The utilized methods were the juridical theoretician, the historic logician, the exegetic juridical, the by right compared, the one belonging to analysis and synthesis. As a result principal the theoretic budgets formulate perfecting of the environmental auditing in the public sector and the other forms of step in the cost-reducing social context themselves for the future. His purpose is to achieve the sustainable development with friendly companies' creation with the environment, that they enable the equilibrium between progress and the nature.

Keywords: Environmental auditing; friendly company with the environment; sustainable development.

1.- ÍTER HISTÓRICO DE LA AUDITORÍA AMBIENTAL.

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

¹La responsabilidad por daños al ambiente. Accidentes industriales ocurridos en la planta química de Seveso en 1976, el accidente nuclear de Chernóbil en 1986, el accidente petrolero Exxon Valdez en Alaska en 1989, el accidente del Parque Natural "Doña Ana"

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

Diversos estudios desde la doctrina contable y la ius ambientalista realizados en Iberoamérica, reconocen que la auditoría ambiental es la herramienta de gestión capaz de evaluar y sentar las bases a las políticas ambientales en las empresas, la misma ejecuta análisis de los riesgos generados y evalúa su impacto con el complemento de otras herramientas como la Evaluación de Impacto Ambiental, la contabilidad ambiental, la reingeniería empresarial,³ esta se practica por los auditores de forma voluntaria u obligatoria en atención a la forma de gestión privada o estatal.

En el pasado siglo XX, al incluirse dentro de las normativas jurídicas por la Administración Pública, se fortalece el trinomio contabilidad, auditoría y Derecho, esto le permitió a la auditoría cobrar nuevas dimensiones como normativa para proteger los activos en las formas de gestión, al tipificarse la protección del bien jurídico ambiental, reflejándose en la contabilidad directa o indirecta. Como institución jurídica, tiene nexos con la responsabilidad ambiental y la cuantificación de los daños, con la responsabilidad social empresarial -ambiental- y con la contabilidad ambiental.

Con el transcurso del tiempo, esta ha ido en evolución en relación con el país que la aplique y su desarrollo tecnológico que tenga en la industria. Su punto de conexión desde el pasado siglo, aparece relacionada con los orígenes del ius ambientalismo, como parte de la Agenda Pública Internacional.

Sugénesis como control ambiental aparece los Estados Unidos de América, donde a finales de los años 70, apareció para evaluar la salud de las empresas químicas, con la finalidad de servir como una herramienta de dirección para la gestión ambiental, ante el aumento y la complejidad de la normativa jurídica Estatal y Federal en la presidencia de Richard Nixon⁴.

En la década de los 80, se extendió a la Unión Europea en las subsidiarias estadounidenses radicadas allí⁵. Como respaldo al compromiso de la Comisión Brundtland en 1987, al formular "un desarrollo sustentable que satisficiera las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las futuras generaciones para satisfacer las suyas".

Su íter histórico, nos permite conocer que es reconocida por la INTOSAI en 1995, al mutar de la auditoría pública contable tradicional hacia el control ambiental, como una consecuencia de los grandes episodios de contaminación generados por la industria. En esta propia década, se le adicionan nuevos elementos tecnológicos vinculados al Comercio Internacional, lo que la han hecho más compleja, completa y dinámica por parte de los sujetos económicos que la implementan, al ser en sí misma más integral que la inspección ambiental.

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

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

de 1998, el desastre mundial con el naufragio del Buque Prestige con vertidos de petróleo en España en el 2003. La contaminación en la Amazonía Ecuatoriana por la Transnacional Chevron Texaco en 2013, como malos ejemplos de la protección ambiental por las industrias al no realizarse la Auditoría Ambiental. El Salvador. pp.1-35

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

³Auditorías Ambientales. Evaluación Ambiental Estratégica. Génesis de la evaluación de impacto ambiental y la Auditoría ambiental. Contraloría de Colombia. pp.29-66.

⁴Manual de Auditoría Medioambiental. Higiene y Seguridad. Política Nacional Ambiental desde 1969, cuerpo legislativo sobre la Evaluación de Impacto Ambiental en Leyes Federales y Estadales. 2da ed. Editora McGraw-Hill. Estados Unidos de América. pp.7-29.

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

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

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

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

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

Se considera además, que para su ejecución por parte de la Entidad Fiscalizadora Superior y la sociedad mercantil que la practique, deberán estar reconocidos los conceptos de economía y contabilidad ambiental establecidos por el PNUMA⁸ en los derechos internos de cada país, necesarios para ejecutar esta tipología de auditoría, lo que la distinguen de la potestad inspectora, por ser más integradora como se señaló.

Otra apreciación, desde la doctrina del Derecho Administrativo, como el eje transversal del Derecho Ambiental, los resultados de estudios académicos la reconocen como una actividad de control, de servicio público, de fomento y de gestión económica.

En atención a la primera definición, la concepción de servicio público, como concepto controvertido, entendido de diversas formas y mutando en dependencia de las circunstancias políticas, económicas y sociales de los Estados, vemos como lo ha hecho al control ambiental a través de la actividad de la auditoría pública, por parte de auditores habilitados en un registro público –título habilitante-.

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

Es inobjetable, que en materia de protección ambiental, este tipo de control ha mutado, se valora la aplicación de otros mecanismos de control, incorporados en el transcurso de los años, conocidos estos como las técnicas de tutela ambiental, realizadas a través del control interno, la actividad de fiscalización, la inspección, la auditoría, el ordenamiento ambiental, la información y la educación ambiental. En particular los de control ambiental, se establecen a través de la auditoría pública en la materia ambiental, a través de la policía ambiental, la supervisión ambiental y otros.¹⁰

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

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

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

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

⁹Tratado de Derecho Administrativo. La promoción del bienestar social. 8va ed. Editora Macchi. Argentina. p.12.

¹⁰Instrumentos de tutela ambiental. El régimen tributario ambiental. Editora Trivium S.A. España. pp.8-57.

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

Aparece también dentro de este escenario, el fomento ambiental, como el estímulo para que las empresas sean menos contaminadoras, regulado en Leyes de Fomento y de Tributación.

Conocidos también como “impuestos verdes o reformas fiscales verdes”, en la doctrina consultada, son utilizados como herramientas de mercado, aplicadas en este siglo al transporte híbrido o eléctrico, en el reciclaje de botellas plásticas, al control de la deforestación boscosa, al tratamiento al agua potable y desechos sólidos, para conservar la biodiversidad y el uso de combustibles fósiles -modificar la matriz energética-¹².

Esta tipología de auditoría, como actividad de control al bien público ambiental, permite a los empresarios la concreción de la empresa amigable con el ambiente. Ella revisa la implementación dentro de la organización el sistema contable ambiental, a través de procesos y procedimientos por el equipo auditor y la observancia de la legalidad en relación a las normas contables y de auditoría establecidas.¹³

Su regulación, aparece como institución jurídica a partir de ser reconocida en la firma de Convenios y Acuerdos Internacionales con las EFS y los Organismos Internacionales, integrándose en las Constituciones y en los derechos internos a través de Códigos Ambientales, Leyes Orgánica Ambiental, Leyes de Auditoría Ambiental y Leyes de Contraloría; se vincula en su aplicación por normativas jurídicas en materias de Administración Pública Ambiental, Orgánicas de la Administración, de Gestión Ambiental, de Responsabilidad Ambiental, de Control de la Contaminación Ambiental, de Salud, del Agua, de la Vida Silvestre, de los Parques Nacionales, de los Corredores Marinos, Agrarias y Ordenanzas Municipales, entre otras.

Es complementada para su aplicación con las normas voluntarias ISO 14 000, 19 000 y la 26 000, las EMAS III y las disposiciones técnicas de la EFS-INTOSAI. Se aprecia también, que al exigirse la responsabilidad ambiental, su tramitación se ejecuta en Fiscalías Ambientales y la solución final de estos conflictos se realiza en Tribunales Ambientales.¹⁴

Como herramienta de gestión, en su ejecución son valorados los principios que la informan desde el Derecho Ambiental, por ser en sí una acción preventiva, de cautela, de cooperación, de quien contamina paga, de responsabilidad, de participación ciudadana, de equidad intergeneracional, de progresividad y de sustentabilidad.¹⁵

Como institución jurídica, se ha desarrollado en diferentes países, a través de una construcción legislativa iniciada desde el Derecho Administrativo hacia el Derecho Ambiental, conformándose el Derecho Administrativo Ambiental.¹⁶

Al evolucionar en el tiempo, con la aplicación de otros instrumentos, vemos como aparece la cobertura financiera con el seguro ambiental, los incentivos fiscales, las tecnologías limpias y la exigencia de la responsabilidad patrimonial al Estado, ante los daños en que incurre.¹⁷

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

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

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

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

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

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

¹⁶Manual de Derecho Administrativo Ambiental. 3era ed. Editora Dykinson. España. pp.29-34. Coincide en los antecedentes del Ius Ambientus, reconocido en el Ius Comune: normas interdictales como el interdicto de Cloacis-Digesto 43.23.3, permitían al demandante limpiar y hacer reparaciones por daños en el patrimonio producidos en ocasión de daños al entorno..., ...así mismo se prevía la represión criminal por daños ocasionados al entorno y se castigaba el que ofendiere las buenas costumbres, el que echara estiércol a alguien o le manchara con lodo, o ensuciara las aguas y contaminara las cañerías y depósitos u otra cosa en perjuicio público. Digesto 47.1.1)... Con posterioridad en la Edad Medieval, por medio de la Partida III, Título XXVIII, la Ley III, determinó como res nullius, cosa sin dueño a los animales salvajes. En la edad moderna, se han dictado normas protectoras de los recursos naturales, en especial del recurso maderero. La preocupación ante la magnitud de los problemas relacionados con la salubridad ambiental, los agentes contaminadores industriales, dieron lugar a que se crearan normativas en materia de control ambiental, dictan límites a actividades insalubres de su tutela en Salud Pública.

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

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

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

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

Por esto, la temática contable dentro de esta acción de control es de gran relevancia, le permite al empresario conocer los costes asignados a la protección ambiental en su empresa, para poder evaluarlos a través del control interno y cuando sea solicitada una evaluación interna a través de la actividad de control ambiental externa.²⁰

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

2.- ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA AMBIENTAL.

Los elementos subjetivos, reconocidos en esta relación administrativa-ambiental son, el auditor: auditores certificados que pertenecen a las EFS o a las Sociedades Mercantiles de Auditoría. -Habilitados en el Registro de Auditores- título habilitante, auxiliados por otras instituciones. Los auditados serían, las formas de gestión estatal y no estatal.

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

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

2.2.- LA EMPRESA AMIGABLE CON EL AMBIENTE EN LAS FORMAS DE GESTIÓN DEL SECTOR ESTATAL CUBANO. NEXO CON EL CONTROL AMBIENTAL A TRAVÉS DE LA AUDITORÍA.

El PNUMA, ha requerido la necesidad de implementar la economía ambiental para poder lograr la sostenibilidad ambiental, por contribuir al aumento económico con patrones de sostenibilidad que permiten una mayor inclusión social, mejor bienestar humano y más oportunidades de empleo y trabajo decente para todos, permite además mantener saludables a los ecosistemas al utilizarse los Sistemas de Gestión Ambiental.

Como herramienta de gestión ambiental, la auditoría pública con razón ambiental, la Administración Pública en la toma de sus decisiones en relación con las políticas ambientales la deberá tomar en cuenta, por estar dirigida al ciudadano en el deber que tiene con la protección del medio ambiente y sus recursos naturales y el derecho de un ambiente adecuado.²¹

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

Es por ello, por la transversalidad de la cuestión ambientalista y la influencia dentro de los ordenamientos jurídicos analizados de América Latina y la Unión Europea, evidencian dentro del nuevo constitucionalismo figuran un número

¹⁹Perito en Gestión Ambiental Internacional. Procuraduría Federal del Medio Ambiente. México.

²⁰Auditor Ambiental y Contador Contable Internacional. Argentina.

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

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

importante de disposiciones referidas a la preocupación por la protección medio ambiental y a la promoción del desarrollo, al insertárseles cuestiones ambientales que parten de las Leyes fundamentales desde el pasado siglo hasta la actualidad con una dimensión interdisciplinaria; confirman la existencia de democracia participativa por parte del ciudadano en la protección ambiental para fomentar las empresas amigables con el ambiente, no concebidas aún en el sector estatal cubano.

Ello, permite señalar, la necesidad de actualizar la legislación cubana a partir de la norma constitucional, la Ley marco ambiental y el derecho sustantivo vinculado a la política ambiental. Se reconoce además el trabajo de las ONGs ambientalistas, como parte de la sociedad civil en el país. Demuestra la coyuntura de la democracia participativa, a partir del nuevo constitucionalismo en la América Latina, discernible en las Constituciones de Ecuador, Venezuela y Bolivia, como sus máximos exponentes.

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

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

De aquí que declaremos que su importancia se ubica, en ser empresas no contaminadoras al medio ambiente, que obtendrán la certificación ambiental con la ecoetiqueta, acorde al desarrollo sostenible-competitividad, para la satisfacción de las necesidades socio-económicas con un mínimo de coste ambiental.²³

Ahora bien, en el plano jurídico en el escenario cubano, esta tipología de auditoría tiene como omisión la ausencia de la certificación ambiental al concluirse la evaluación, al no haberse regulado en la normativa en vigor en el ordenamiento jurídico cubano, de uso en el resto de la doctrina consultada en la región de Iberoamérica y en el resto de países contrastados, por los beneficios que sus valores agregados trae para el comercio interno y el foráneo a los empresarios de las formas de gestión estatal y no estatal, como el tránsito dialéctico a partir de la certificación de la calidad en el pasado siglo XX, a la ambiental en este siglo XXI.²⁴

En Cuba, esta tipología de auditoría aparece con la creación de la Contraloría General de la República en el 2009, pero su carta de presentación se reconoce en el 2010, al regularse en el Reglamento de este órgano de control supremo a partir de su reconocimiento en el ordenamiento jurídico de la nación.

Es un hecho cierto, que en Cuba el control a los bienes públicos, tiene como nota característica la obligatoriedad, a diferencia de otros entornos, al ser mayoría la forma de gestión estatal la que predomina, cuestión que a futuro deberá ser analizada al entrar otras formas de gestión no estatal dentro del escenario económico del país, con la implementación de los Lineamientos en la actualización del modelo económico.²⁵

Ello incidirá en el cambio propuesto para modificar los patrones de cultura organizacional y de la conducta empresarial cubana, vinculados a los modos de actuación en la protección ambiental, para formar una adecuada conciencia -ética empresarial-.

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

²³“La praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica”, para lograr empresas amigables con el ambiente en, Revista electrónica Actualidad Jurídica Ambiental, España, 2014, <http://www.actualidadjuridicaambiental.com>

²⁴Este autor considera, la década del 80 del siglo pasado, el éxito de la empresa estatal cubana se alcanzaba al lograr la marca estatal de calidad de sus productos, el siglo XXI mide no solo volúmenes productivos, mide eficiencia y eficacia de la gestión; será la auditoría ambiental la que permitirá a través de la certificación ambiental lograr empresas amigables con el ambiente, ausente en la Ley No. 107, su Reglamento del 2010 y en las Directrices del 2013, para abrir el camino en la actualización del modelo económico cubano en las formas de gestión estatal del sector estatal cubano.

²⁵LINEAMIENTOS VI CONGRESO PARTIDO COMUNISTA DE CUBA, Editorial Política, La Habana, Cuba, 2012. La actualización del modelo económico cubano se inició a partir del 1 de noviembre del 2010, con el debate del Proyecto de Lineamientos de la Política Económica y Social, se aprobó en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, celebrado del 15 al 18 de abril del 2011 y por el Acuerdo Número VII-61 de fecha 1 de agosto del 2011, de la Asamblea Nacional del Poder Popular, La Habana, Cuba.

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

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

Su íter desde sus orígenes hasta el siglo XXI, confirman el tránsito que ha tenido desde la ciencia contable hacia la jurídica, que con la adición de nuevos elementos incorporados con el transcurrir del tiempo, la han hecho más completa y moderna en relación con los problemas ambientales -internacionales y locales-.

No obstante, es de significarse que en Cuba, en el pasado 2014 fueron realizadas dos auditorías de gestión coordinadas por parte de la Contraloría, cuyo tema central fue el hídrico, en dos cuencas hídricas en la nación, -Vento y el Río Almendares-, ambas en la ciudad de la Habana; a criterio del autor, es el precedente de lo que a futuro será en la nación la práctica de la auditoría ambiental, ante la necesidad de los elementos que aún no están establecidos en el ordenamiento jurídico patrio que permitan su ejecución y de las insuficiencias que no han sido reguladas en cuerpos jurídicos.²⁷

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 EFS y las Sociedades Mercantiles, posee una construcción jurídica a partir de estar reconocida en Convenios y Acuerdos Internacionales, ella es introducida en los derechos internos mediante los textos constitucionales, las leyes ambientales y de contralorías, brindan solidez y sustento para el desarrollo de políticas ambientales como la herramienta de gestión ambiental. Puede ser voluntaria u obligatoria y manifestarse como una actividad 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 normas ISO y las EMAS.
- Esta tipología de auditoría, aparece regulada dentro de los ordenamientos jurídicos como una actividad de control o de servicio público dirigida a las formas de gestión estatal o no estatal; es ejecutada a través de normativas jurídicas ambientales y procedimientos administrativos establecidos por las EFS para su concreción como elementos formales, al permitir corroborar las evidencias del control practicado.
- En la actualización del modelo económico cubano es impostergable la creación de las empresas amigables con el ambiente, que permitan implementar las tecnologías limpias en sus procesos productivos, que propicien el logro del desarrollo sostenible como meta de la Administración Pública y con ello obtener los valores agregados que la auditoría otorga, que permita transitar desde la certificación de la calidad hacia la ambiental.

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

²⁷BEJERANO PORTELA, Gladys, Contralora de la Contraloría General de la República de Cuba, presentó informe a la Asamblea Nacional del Poder Popular, 2do período de sesiones, VIII Legislatura, sobre las AUDITORÍAS DE GESTIÓN COOPERADAS ejecutada por la CGR a los recursos hídricos en la nación, Cuba, 2014, pp.3-54. Es considerado por este autor como el precedente en la nación de la práctica de la auditoría ambiental; ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco, "Presupuestos jurídicos vinculados al control ecológico como actividad de los servicios públicos ambientales. Una mirada desde el sector empresarial estatal cubano", la inexistencia del programa de auditoría ambiental y de cómo se ejecutará en el sector estatal en, Revista electrónica Crítica do Direito, número 4, volumen 62, Brasil, 2014, <http://www.criticadodireito.com.br/>

4.- BIBLIOGRAFÍA

- [1] ANTUNEZ SANCHEZ, 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)
- [2] AUDIVERTII ARAU, Ramón, Régimen jurídico de la etiqueta ecológica, Editorial Cedecs, España, 1997.
- [3] ÁLVAREZ HINCAPIÉ, Carlos, “Sistemas de certificación ambiental para la extensión tecnológica, la competitividad empresarial” en, Revista P+L, Colombia, 2008.
- [4] ÁLVAREZ GARCÍA, Vicente, “La protección del medio ambiente mediante las técnicas de la normalización industrial y de la certificación” en, Revista Reda N°. 105, España, 2000.
- [5] ALVARADO RIQUELME, María, Teoría y práctica de la auditoría, Editorial Pirámide, España, 2014.
- [6] ASTRONG, Mario, “La responsabilidad social empresarial. Una prioridad en el mundo empresarial moderno” en, Revista del Centro Empresarial Moderno, Perú, 2012.
- [7] BELLOTTI, María, El principio de precaución ambiental, Editorial Lerner S.R.L., Argentina, 2006.
- [8] BASURTO GONZÁLEZ, Daniel, “Responsabilidad social y ambiental en las empresas” en, Revista Política y Gestión Empresarial, México D.F., 2012.
- [9] BARROSO TANOIRA, Fernando, “Responsabilidad social empresarial: concepto y sugerencias para su aplicación” en, Revista de Ingeniería, número 11, México, 2007.
- [10] BERNAL PEDRAZA, Andrea, Responsabilidad ambiental de las empresas, un compromiso ético con el desarrollo sostenible, Universidad Externado de Colombia, 2009.
- [11] BELLORIO CLABOT, Dino, Tratado de Derecho Ambiental, tomo III, 1^{era} edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2004.
- [12] BELLORIO CLABOT, Dino, “El nuevo paradigma ambiental y jurídico” en, V Foro ambiental Internacional, Argentina, 2013.
- [13] BETANCORT RODRIGUEZ, Andrés, Instituciones del Derecho Ambiental, Editorial La Ley, España, 2001.
- [14] BEJERANO PORTELA, Gladys, Contralora de la República de Cuba, informe a la Asamblea Nacional del Poder Popular, 2^{do} período de sesiones, VIII Legislatura, sobre las Auditorías de gestión cooperadas, ejecutadas a los recursos hídricos en la nación, Cuba, 2014.
- [15] BOWEN, Howard, La responsabilidad social de los empresarios, Estados Unidos de América, 1953.
- [16] BUSTAMANTE ALSINA, Jorge, La ecoauditoría empresarial en la Unión Europea, Editorial Abeledo Perrot S.A., Argentina, 2008.
- [17] 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.
- [18] CAFERRATA, Néstor Alfredo, “Teoría de los principios del Derecho Ambiental” en, Revista Abeledo Perrot S.A., Argentina, 2009.
- [19] CAFFERATA, Néstor Alfredo, Derecho, medio ambiente y desarrollo, Editorial INE- Semarnat, México D.F., 2007.
- [20] CARMONA LARA, María, Aspectos jurídicos de la auditoría ambiental, UNAM, México D.F, 2005.
- [21] 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.
- [22] CONESA FERNÁNDEZ, Vicente, Instrumentos de la gestión ambiental en la empresa. 1era edición, Editora Mundi - Prensa, España, 2003.
- [23] CRESPO PLAZA, Ricardo, “La responsabilidad objetiva por daños ambientales y la inversión de la carga de la prueba en la Nueva Constitución” en, Revista Letras Verdes, Ecuador, 2011
- [24] DEMALDÉ, Cristina, El principio de precaución en el daño ambiental, Universidad Nacional Autónoma de México, México D.F., 2011.
- [25] DRNAS DE CLÉMENT, Zlata, “Elementos esenciales del principio de precaución ambiental” en, Anuario del CIJS, Argentina, 2007.
- [26] DA CONCEIÇÃO DA COSTA MARQUES, María, La problemática de la auditoría ambiental, Universidad de Coímbra, Portugal, 2012.
- [27] DE BESA ANTUNES, Paulo, Direito Ambiental, Editorial Lumen Juris, Brasil, 2010.
- [28] DEL MONTE NAVARRO, Ángel, “La modernización empresarial en Cuba” en, Revista Economía y Desarrollo, Cuba, 2007.

- [29] DOPAZO FRAGUÍO, Pablo, El Régimen Jurídico de las marcas de calidad ambiental. Etiqueta ecológica y tutela ambiental, Editorial Exlibris, 1^{era} edición, España, 2001.
- [30] DROMI, José, Tratado de Derecho Administrativo, 7^{ma} edición, Editorial Ciudad, Argentina, 1998.
- [31] ESTEVE PARDO, José, Derecho del medio ambiente, 2^{da} edición, Editorial Marcial Pons, España, 2008.
- [32] FERNÁNDEZ DE GATTA SANCHEZ, Dionisio, “Principios del Derecho Ambiental, la responsabilidad social corporativa en materia ambiental” en, Boletín Económico ICE, número 2824, España, 2004.
- [33] FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio, Las auditorías ambientales, Editorial Tirant lo Blanch, España, 2008.
- [34] FERNÁNDEZ-COMPANIONI, Andrés, “La empresa cubana, la competitividad, el perfeccionamiento empresarial y la calidad” en, Anuario de la Facultad de Ciencias económicas y empresariales, Universidad de Oriente, Cuba, 2012, [hptt//ojs.uo.edu.cu](http://ojs.uo.edu.cu)
- [35] GARRIDO FALLA, Fernando, Tratado de Derecho Administrativo, volumen II, 7^{ma} edición, Editorial Centro de Estudios Constitucionales, España, 1986.
- [36] GARCÍA ENTERRÍA, Eduardo, Derecho Administrativo, Editorial Félix Varela, Cuba, 2005.
- [37] GÓMEZ GARCÍA, Luis, “La Auditoría ambiental ¿voluntaria u obligatoria?” en, Revista Derecho Ambiental y Ecología, México D.F. ,2011.
- [38] GOMEZ OREA, Domingo, Auditoría ambiental: un instrumento de gestión en la empresa, Editorial Agrícola Española, España, 1994.
- [39] GORDILLO, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, 8va edición, Editorial Macchi, Argentina, 2006.
- [40] GOITE PIERRE, Mayda, “La responsabilidad de las personas jurídicas en el Derecho Penal” en, Revista Cubana de Derecho, número 14, La Habana, Cuba, 1999
- [41] JAQUENOD DE ZÖGÖN, Silvia, El Derecho Ambiental y sus principios rectores, Editorial Dickinson, España, 1991.
- [42] SANZ LARRUGA, Francisco, El concepto de responsabilidad compartida y el principio de subsidiariedad en el Derecho Ambiental, Editorial Instituto de Estudios de la Administración Local, España, 2009.
- [43] LORENZETTI, Ricardo, Teoría del Derecho Ambiental, 1^{era} edición, Editorial Porrúa, México, 2008.
- [44] LORENZETTI, Ricardo, El paradigma ambiental, Ministerio de la Corte Suprema, Argentina, 2011.
- [45] LOZANO CUTANDA, Blanca, Derecho Ambiental Administrativo, 5^{ta} edición, Editorial Dykinson, España, 2004.
- [46] LOZANO CUTANDA, Blanca, “La nueva etiqueta ecológica de la Unión Europea” en, Revista de Gestión Ambiental, número 7, España, 2001.
- [47] LÓPEZ HERNÁNDEZ, Antonio, “Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría” en, Revista Auditoría Pública, número 61, Granada, España, 2013.
- [48] LOPERENA ROTA, Demetrio, Desarrollo sostenible y globalización, Editorial Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, Argentina, 2003.
- [49] MARTÍN MATEO, Ramón, Tratado de Derecho Ambiental, volumen I, 1^{ra} edición, Editorial Trivium S.A., España, 1991.
- [50] MARTÍN MATEO, Ramón, “La ecoauditoría” en, Boletín de Estudios Económicos, número 150, España, 1993.
- [51] MARTÍN MATEO, Ramón, El etiquetado ecológico, nuevo instrumento para la tutela ambiental, Editorial Trivium, España, 1994.
- [52] MARTÍN MATEO, Ramón, Derecho Administrativo Ambiental, 6^{ta} edición, Editorial Trivium, España, 1997.
- [53] MURILLO JORGE, Marino, la implementación de los Lineamientos del 6to Congreso del Partido Comunista de Cuba, VIII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular, 1^{er} período de sesiones, Cuba, 2013.
- [54] MORA RUIZ, Manuela, Tendencias del Derecho Administrativo. El Derecho Administrativo Ambiental: transformaciones en el Derecho Administrativo general en, Revista Derecho y Conocimiento, España, 2012.
- [55] MUÑOZ-MARTÍN, Juan, “Ética empresarial, responsabilidad social corporativa y creación de valor compartido” en, Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad, España, 2013.
- [56] NOGUERIA LÓPEZ, Alba, Ecoauditorías, intervención pública ambiental y autocontrol empresarial, Editorial Marcial Pons, España, 2000.
- [57] 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>.
- [58] TRIANA CORDOVÍ, Juan, “La economía cubana: balance de las transformaciones y perspectivas. Cuba: ¿De la actualización del modelo económico al desarrollo” en, Revista electrónica de Contabilidad y Finanzas COFIN, La Habana, Cuba, 2013, [hptt//www.cofinhab.uh.cu/](http://www.cofinhab.uh.cu/)
- [59] SANCHEZ MORÓN, María, Derecho Administrativo, 6^{ta} edición, Editorial Tecnos, España, 2010.

- [60] OBREGÓN SÁNCHEZ, Carolina, “La responsabilidad ambiental de las empresas” en, Revista Administración, Universidad Nacional de Colombia. 2012.
- [61] PARADA, Ramón, Derecho Administrativo, tomo I, 9^{na} edición, Editorial Marcial Pons, España, 1997.
- [62] POZO CEBALLOS, Sergio, “Naturaleza y papel de la Contraloría General de la República de Cuba dentro del sistema de control externo” en, Revista electrónica de Contabilidad y Finanzas COFIN, La Habana, Cuba, 2011, <http://www.cofinhab.uh.cu/>
- [63] RAMADORI, Demetrio, “Auditoría Ambiental. Factor de éxito en la política ambiental” en, Fundación OIKOS, Argentina. 2013.
- [64] RÍOS GUAL, Josep, “La reingeniería aplicada al mundo empresarial del siglo XXI” en, Revista de Empresas, España, 2007.
- [65] RINALDI, Gustavo, “Seguro ambiental, ejes” en, Revista Derecho Integral, Argentina, 2012.
- [66] SANZ RUBIALES, Iñigo, El mercado de los derechos a contaminar, Editorial Lex Nova, España, 2012.
- [67] SANZ LARRUGA, Francisco, “El principio de precaución en la jurisprudencia comunitaria” en, Revista Aranzadi de Derecho Ambiental, número 1, España, 2002.
- [68] SALES DE FREITAS, Joycemara, “Auditoría Externa Ambiental como instrumento de defensa del medio ambiente” en, Revista De Jure. No. 20, Brasil, 2013.
- [69] 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.
- [70] VIGIL IDUATE, Alejandro, “Sustento legislativo del seguro en la República de Cuba” en, V seminario internacional de seguros y reaseguros, ESICUBA, La Habana, Cuba, 2013.