

La Auditoría Ambiental, la Empresa Amigable con el Ambiente y el Desarrollo Sostenible en la Actualización del Modelo Económico Cubano

Environmental Audit, the Friendly Company to the Environment and Sustainable Development in Updating the Cuban Economic Model

Alcides Francisco Antúnez Sánchez¹

Resumen. La auditoría ambiental, herramienta evaluadora de la gestión ambiental en las empresas, posee insuficiencias en la ordenación jurídica en el sector estatal, incidente en su finalidad de control ambiental en pro de la empresa amigable con el ambiente. Se argumentan presupuestos jurídicos 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, y el de análisis y síntesis. Como resultado se formulan presupuestos jurídicos para su perfeccionamiento en el sector estatal y las otras formas de gestión en el contexto económico patrio. Su finalidad es lograr el desarrollo sostenible con la creación de empresas amigables con el ambiente, que permitan el equilibrio entre el progreso y la naturaleza.

Palabras clave. Auditoría ambiental, desarrollo sostenible.

Abstract. The environmental auditing, appraising tool of the environmental step at the companies, possess insufficiencies in the juridical sorting in the public sector, incident in your purpose of environmental control in behalf of the friendly company with the environment. They argument juridical budgets 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, and the one belonging to analysis and synthesis. As a result they formulate juridical budgets for his perfecting in the public sector and the other forms of step in the cost-reducing homeland context. 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.

Key words. Environmental auditing, sustainable development.

INTRODUCCIÓN

La aparición de la auditoría ambiental dentro de los mecanismos de control significó un escalón superior en el orden de integralidad, apuntó no solo a la eficiencia económica sino a la empresa amigable con el ambiente. Representó impulsar y verificar el debido engranaje

¹Profesor Auxiliar. Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas. Universidad de Granma. República de Cuba. Imparto las materias de Derecho Ambiental y Mercantil en el Departamento de Derecho. Email: aantunez@udg.co.cu, alcides.grm@infomed.sld.cu. Teléfono: 53554929

optimización-legitimidad-racionalidad-competitividad.

Se inserta este tipo de auditoría entre los factores de estimulación de fórmulas empresariales correspondiente a la resolución de la contradicción eje de los modelos económicos: ilimitadas necesidades individuales y colectivas y limitados recursos materiales disponibles para satisfacerlas, a partir de un desarrollo sostenible.

Los países de mayor desarrollo industrial fueron abanderados al instrumentar la auditoría ambiental a través de metodologías y técnicas en su ejecución dentro de sus ordenamientos jurídicos. Su conformación se vincula a elementos históricos, teóricos, doctrinales, legislativos y culturales con la práctica de la actividad de la auditoría y la contabilidad social, ligados a la responsabilidad social a partir de 1953.

Los años 70 del siglo XX, señalan al empresariado norteamericano como los primeros en aplicarla de manera voluntaria. Desde el Derecho Ambiental, esta auditoría es reconocida como una herramienta de gestión, minimiza los impactos ambientales negativos generados por la actividad humana y como una estrategia de la Administración Pública para proteger el bien jurídico ambiental, considerado bien público desde de la década de los años 80 como continuidad de un proceso de conformación jurídica institucional. (GORDILLO, 2006)

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores, le concedieron la función de dar a conocer los índices de contaminación generados como resultado de la producción industrial de bienes y servicios y estimular las tecnologías limpias, los sistemas de gestión ambiental y otros instrumentos en materia contable, para obtener la certificación ambiental a partir de los años 90 del siglo pasado.

Es una respuesta estratégica a la modificación de los hábitos de consumo y estilos de vida contrarios al desarrollo sostenible, como efectos negativo del desarrollo tecnológico y las

transformaciones económico-sociales. Se reveló entonces el reto de la creación de instrumentos y herramientas que viabilizaran su aplicación y permitieran el equilibrio entre los avances de la tecnología y el medio ambiente.

A partir de 1990 empiezan a publicarse estudios desde las ciencias jurídicas por autores como CAFERRATA, CARMONA LARA, MARTÍN MATEO y DE BESSA ANTUNES, reflejan el análisis de la política pública ambiental, con la aplicación de las herramientas de gestión para determinar los niveles de contaminación, la exigencia de la responsabilidad ambiental, la aplicación de la evaluación ambiental estratégica, la cuantificación del daño ambiental, los servicios públicos ambientales, la auditoría ambiental, las tecnologías limpias, los Sistemas de Gestión Ambiental y la obtención de la certificación ambiental para lograr beneficios en el comercio interno y foráneo.

Empero, no hay estudios desde el punto de vista jurídico-histórico-doctrinal sobre la auditoría ambiental para el sector estatal cubano, por autores como VIAMONTES GUILBEAUX, CARABALLO MAQUEIRA, REY SANTOS y CÁNOVAS GONZÁLEZ han valorado la auditoría dentro de las herramientas de la gestión ambiental.

En Cuba, algunos aspectos de la auditoría ambiental fueron aplicados fácticamente través de la inspección ambiental, sustentada en las normas administrativas vigentes y las normas de la Organización Internacional para la Estandarización 14000 y 19011 por parte del Ministerio de Ciencias, Tecnología y Medio Ambiente, amparadas en la Ley No. 81 de 1997. Es reconocida expresamente como actividad de control en la Ley No. 107 de 2009 y su Reglamento del 2011, este último quien le concedió la carta de presentación.

Su relevancia vincula al respaldo de la introducción sistemática y acelerada de los resultados de la ciencia, la innovación y la tecnología en los procesos productivos y de servicios al tener en cuenta las normas de responsabilidad social y ambiental por las empresas del sector estatal

cubano. Gravita sobre la realización y finalidad de la auditoría la permanencia de un sector industrial envejecido en su generalidad con más de 50 años de explotación, obsoleto y heterogéneo.

Todo lo anterior conllevó el planteamiento científico a partir de las insuficiencias en la ordenación jurídica de la auditoría ambiental para el sector estatal cubano, incidente en su finalidad de control ambiental en pro de la empresa amigable con el ambiente para el desarrollo sostenible. Consecuentemente se proponen presupuestos jurídicos sobre la auditoría ambiental para el sector estatal cubano a partir de su valoración histórica, doctrinal y exegética, a fin de perfeccionar su ordenación jurídica.

ÍTER HISTÓRICO DE LA AUDITORÍA AMBIENTAL

A nivel mundial, la preocupación por la protección del medio ambiente ha alcanzado importancia y magnitud en los últimos años al convertirse en temática de interés para el empresariado, abarcando tres dimensiones: la económica, la social y la ambiental.

Está vinculada al desarrollo industrial, como factor esencial para la generación de recursos que permitan crear empleos y promover la educación ambiental como bases del bienestar social y la calidad de vida, para alcanzar el desarrollo sostenible como meta de la Administración Pública.

Se ha desarrollado en diferentes países, a través de una construcción legislativa iniciada desde el Derecho Administrativo hacia el Ambiental, conformando el Derecho Administrativo Ambiental; al ser la auditoría reconocida como una de las herramientas de gestión ambiental.(LOZANO CUTANDA, 2004)

El hombre, con el empleo de las tecnologías ha logrado industrializarse y con ello ha traído contaminación ambiental, para el desarrollo adecuado del ser humano. Factores que permitirán la evaluación de los efectos que produce la contaminación, al distinguir la natural de la industrial; acelerada a partir de la Revolución Industrial en la Unión Europea.

Es así, que estudios desde la doctrina contable y la doctrina *ius* ambientalista realizados en Iberoamérica, reconocen a la auditoría ambiental como la herramienta de gestión capaz de evaluar y sentar las bases a las políticas medio ambientales en las empresas y las industrias, está ejecuta análisis de los riesgos ambientales generados y evalúa su impacto con el complemento de otras herramientas como la Evaluación de Impacto Ambiental (ARISTAZABAL OSSA, 2010); se práctica de forma voluntaria u obligatoria; su ejecución fusiona el objetivo prioritario de la empresa, obtener beneficios económicos unidos a la protección ambiental.

PACCIOLI, con el método conocido de la “partida doble”, evidencia que desde el año 254 a.n.e. se inspeccionaban y comprobaban las cuentas, factor este que permitió la evolución paralela de la actividad de la Auditoría como resultado de la práctica de la Contabilidad.

En el siglo XX, al incluirse dentro de las normativas jurídicas por la Administración Pública, se fortalece el trinomio Contabilidad, Auditoría y Derecho, lo que permitió cobrar nuevas dimensiones como normativa para proteger los activos, tipificó la protección del bien jurídico ambiental, con reflejo en la contabilidad directa o indirecta.

Esta institución jurídica, tiene un nexo causal, la exigencia de la responsabilidad ambiental y la cuantificación de los daños ambientales, y con la responsabilidad social empresarial, vinculada a la economía y a la contabilidad ambiental.

Ha evolucionado con el transcurso del tiempo en relación con el país que la aplique y su desarrollo tecnológico. Su conexión, aparece vinculada a los orígenes del *ius* ambientalismo, como parte de la Agenda Pública Internacional; las Entidades Fiscalizadoras Superiores señalan al año 1969 como su inicio en su ejecución por parte de los Estados.

La misma, se originó en los Estados Unidos de América a finales de los años 70 del pasado siglo XX, 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 NIXON.

En la década de los años 80, se extendió a la Unión Europea en las subsidiarias estadounidenses radicadas allí. (MURAD ROBLES, 2009). Como respaldo al compromiso de la Comisión BRUNDTLAND en 1987, al formular: "*un desarrollo sustentable que satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las futuras generaciones para satisfacer las suyas*".

Su *íter* histórico, a partir de ser reconocida por las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el año 1995, se aprecia su relación con la Responsabilidad Social Empresarial. En esta propia década, se le adicionan nuevos elementos tecnológicos vinculados al Comercio Internacional, la hacen más compleja, completa y dinámica por parte de los sujetos económicos que la implementan; 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 la empresa amigable con el ambiente.

Su expresión moderna, aparejada a su *íter* histórico y evolución, se considera que es la herramienta evaluadora del Sistema de Gestión Ambiental, como el mecanismo clave para obtener información sobre la efectividad de la gestión ambiental de la empresa, identifica los problemas asociados a su trabajo en materia de seguridad y ambiente laboral, los nuevos desafíos ambientales, propone medidas de prevención y mitigación, y es complementada con la revisión contable ambiental en la organización auditada.

La misma, aparece vinculada con las problemáticas ambientales del siglo XXI, surgida como efectos de la crisis ecológica: 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, la contaminación urbana y el agotamiento de los recursos renovables y no renovables, en

relación con los mega problemas ambientales que hoy acontecen en este siglo XXI (ARNER GUERRE, 2013)

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores, 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; la gerencia y los equipos ambientales para proteger el medio ambiente con un mejor control de las prácticas ambientales y la evaluación. (ANTUNEZ SANCHEZ, 2014)

Las Normas Voluntarias ISO 14001 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.”...

Su regulación en el ordenamiento jurídico cubano, aparece cuando se crea la Contraloría General de la República como el órgano supremo de control, a través de la Ley de la Contraloría en el año 2009 y esta tipología se reconoce en su Reglamento en el año 2010, como su carta de presentación

La Unión Europea, Latinoamérica y el Caribe en relación a sus ordenamientos jurídicos, idioma, cultura y realidad económico-social, señalan que esta evaluación ambiental es capaz de evaluar y sentar las bases de una política medio ambiental dirigida a los empresarios, tiene como fin, ejecutar análisis de los riesgos ambientales que pudieran generarse en el desempeño de su actividad y evaluar los impactos ambientales generados.

Se aprecia por los autores, que está vinculada a los conceptos de Economía Verde y de la Contabilidad Ambiental, establecidos por el PNUMA, necesarios para ejecutar esta tipología de auditoría por parte de los auditores de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y de las Sociedades Mercantiles; está relacionada con otras herramientas de gestión en su ejecución, con la gestión social empresarial y la responsabilidad ambiental al evolucionar en este siglo XXI.

Es así, que esta herramienta de control, se concibe en los ordenamientos jurídicos que la regulan como: una actividad de control, de servicio público, de fomento y de gestión económica. La concepción de servicio público, es un concepto controvertido, entendido de diversas formas y mutando en dependencia de las circunstancias políticas, económicas y sociales de los Estados, en el caso a la evaluación ambiental se práctica por las sociedades mercantiles a solicitud de los empresarios privados.

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 fin: mantener, controlar y evaluar la efectividad del sistema en las instancias de dirección. Su importancia: comprobar la aplicación de las políticas del Estado en la preservación de las finanzas públicas y el control económico administrativo, en este caso las destinadas a la protección del medio ambiente (GORDILLO, 2006).

En la protección ambiental este tipo de control ha mutado, se valora la aplicación de otros mecanismos de control incorporados en el trascurso de estos años, conocidos como técnicas de tutela ambiental, realizadas a través del control interno en las formas de gestión, la 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 ambiental, la policía ambiental, y la supervisión ambiental.

Como actividad de gestión económica, en este escenario aparece el tributo ambiental, como el mecanismo utilizado por los Estados para obtener un desarrollo limpio -Protocolo de Kioto-, permite lograr que quien contamine pague, vinculado al vertido ambiental de las formas de gestión.

El fomento ambiental, es el estímulo para que las empresas sean menos contaminadoras, se regula en Leyes de Fomento. Conocidos también como “impuestos verdes o reformas fiscales verdes”, utilizadas como herramientas de mercado, son aplicadas al transporte híbrido o

eléctrico, en el reciclaje de botellas plásticas, al control de la deforestación boscosa, al tratamiento al agua potable y a los desechos sólidos, para conservar la biodiversidad y el uso de combustibles fósiles -modificar la matriz energética-

La auditoría, como actividad de control a los bienes públicos ambientales, permite a los empresarios la concreción de la empresa amigable con el ambiente y es la contrapartida a la inspección ambiental al ser más integral. 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. Es ejecutada conforme al plan anual que conforma la Entidad Fiscalizadora Superior que la regule.

Su regulación aparece como institución jurídica a partir de ser reconocida en la firma de Convenios Internacionales con las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los Organismos Internacionales, integrándose en las Constituciones de los Estados, en los derechos internos a través del Código Ambiental, en la Ley Orgánica Ambiental, la Ley de Auditoría Ambiental y la Ley de Contraloría.

Está vinculada en su aplicación por normativas jurídicas en materias de la Administración Pública Ambiental, Orgánicas de la Administración, de Gestión Ambiental, de Responsabilidad Ambiental, de Control de la Contaminación Ambiental, de la Salud, del Agua, de la Vida Silvestre, de los Parques Nacionales, de los Corredores Marinos, en disposiciones Agrarias y Ordenanzas Municipales, entre otras.

Es complementada con las normas voluntarias ISO, las EMAS y las disposiciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en su ejecución. Al exigirse la responsabilidad, su tramitación en procesos penales se ejecuta ante Fiscalías Ambientales, la solución final de estos conflictos se realiza en Tribunales Ambientales (BURDYSHAW, 2011)

Como herramienta vinculada con los principios del Derecho Ambiental que la informan, es una acción preventiva, de cautela, de cooperación, de quien contamina paga, de evaluación

de impacto ambiental, de responsabilidad, de participación ciudadana, de equidad intergeneracional, de progresividad y de sustentabilidad. (ANTUNEZ SANCHEZ, 2015)

Ha ido en evolución con la aplicación de otros instrumentos que se le han incorporado, con otras regulaciones y herramientas, entre las que se destacan: la cobertura financiera a través del seguro ambiental, los incentivos fiscales, la tributación ambiental, las tecnologías limpias y la responsabilidad objetiva. Es interdisciplinaria, transdisciplinaria y multidisciplinaria, al intervenir en su ejecución diversos profesionales de las ciencias, de aquí su multidimensionalidad.

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- señalan el impacto en las decisiones de los empresarios y su repercusión económica al no implementarse la contabilidad ambiental.

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, deberán definirse cuál son de responsabilidad de la Naturaleza y cuales por las actividades del Hombre; estos análisis permitirán actuar conforme a derecho para pagar por el daño en la evaluación realizada por los auditores.

Las interrogantes a realizarse dentro de la empresa a los empresarios, permitirán obtener las respuestas adecuadas por el equipo auditor en cuanto a: ¿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? En materia de seguridad y salud laboral las empresas radicadas en el país cumplen de manera adecuada la legislación, contrario a lo que ocurre cuando estas son vendidas a empresarios extranjeros.

Es por ello, que 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 evaluarlos a través del control interno y cuando sea solicitada una evaluación interna a través de la actividad de control ambiental con la -auditoría-

2.- ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA AMBIENTAL

Los elementos subjetivos que se reconocen en esta relación administrativa son: Auditor: auditores certificados que pertenecen a las Entidades Fiscalizadoras Superiores y a las Sociedades Mercantiles de Auditoría -Título Habilitante en el Registro de Auditores-auxiliados por otras instituciones. Auditados: formas de gestión estatal y no estatal.

Sus elementos objetivos son: la formalización de la auditoría a través de un contrato de servicio público, de manera voluntaria u obligatoria, en su práctica se integrarán dentro del equipo auditor diversas profesiones de las ciencias y saberes -Transversalidad-, se realiza para conocer los índices de contaminación, para su ejecución utilizará un programa, concluye al entregar el informe y el certificado ambiental -Ecoetiqueta-.

Sus elementos formales son: la notificación inicial del control ambiental y el contrato de servicios, donde se evalúan: implementación de las tecnologías limpias -parámetros-, normas voluntarias ISO y las EMAS, las directrices y procedimientos de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, el Sistema de Gestión Ambiental, la Evaluación de Impacto Ambiental, y las normas de auditoría y los principios contables.

2.2.- LA EMPRESA AMIGABLE CON EL AMBIENTE.

El Programa Naciones Unidas Medio Ambiente, ha considerado, la necesidad de implementar la economía ambiental para lograr la sostenibilidad. Contribuye al aumento económico con patrones de sostenibilidad al permitir mayor inclusión social, mejor bienestar humano y más oportunidades de empleo y trabajo decente para todos, mantener saludable los ecosistemas al utilizar los Sistemas de Gestión Ambiental; es a la vez un instrumento y una herramienta para la Administración Pública en la toma de decisiones, dirigidas al ciudadano en la protección del medio ambiente y sus recursos naturales en la construcción de la empresa amigable con el ambiente.

En Cuba, 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 permitirían transitar a la aplicación de en el sector estatal con la Auditoría Ambiental para conformar la empresa amigable con el ambiente.

Por la transversalidad de la cuestión ambientalista y la influencia dentro de los ordenamientos jurídicos analizados de América Latina, el Caribe y la Unión Europea, evidencian dentro del nuevo constitucionalismo figuran un número importante de disposiciones referidas a la preocupación por la protección medio ambiental y a la promoción del desarrollo, al insertárseles cuestiones ambientales que parten de las Leyes fundamentales desde el pasado siglo hasta la actualidad con una dimensión interdisciplinaria.

Hechos que confirman la existencia de democracia participativa por parte del ciudadano en la protección ambiental para fomentar las ecoempresas. Nos permiten 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 patria. Se reconoce el trabajo de las ONGs ambientalistas. Demuestran a su vez, la coyuntura de la democracia participativa a partir del nuevo constitucionalismo en América Latina, discernible en las Constituciones de Ecuador, Venezuela y Bolivia. (CAFFERATA, 2008)

Entra a jugar un rol para lograr el equilibrio entre los avances tecnológicos y la construcción de la empresa amigable con el ambiente. Con ventajas distinguidas en: la aplicación de Sistemas de Gestión Ambiental eficaces y eficientes, la implementación de las Tecnologías + Limpias para obtener producciones menos contaminadoras al medio ambiente, 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 los productos o la prestación de los servicios, la mejoría de la imagen y de la credibilidad de la empresas. (CONESA FERNÁNDEZ, 2003)

Con limitantes que son: la obsolescencia tecnológica de las formas de gestión, la heterogeneidad industrial, los costes elevados de las tecnologías limpias y las formas de organización. De aquí que declaremos que su importancia se ubica en: empresas no contaminadoras al medio ambiente, que obtendrán la certificación ambiental -ecoetiqueta-acorde al desarrollo sostenible-competitividad, y la satisfacción de las necesidades socio-económicas con un mínimo de coste ambiental. (MARTÍN MATEO, 1994)

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 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 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 Entidad Fiscalizadora Superior para su concreción como elementos formales, al permitir corroborar las evidencias del control practicado.

Los postulados teóricos, la tendencia histórica y de derecho comparado y el análisis del ordenamiento cubano, permitieron la formulación de los presupuestos jurídicos para desarrollar y actualizar la doctrina *ius* ambientalista vinculada a la actividad de control ambiental a través de la auditoría, actualizar el ordenamiento jurídico cubano en relación al reconocimiento de la auditoría ambiental como instrumento de gestión ambiental y de control, desarrollar dentro del ordenamiento jurídico cubano el reconocimiento de la contabilidad ambiental dentro del Sistema Nacional Contable, y actualizar el ordenamiento jurídico en relación al reconocimiento de las producciones limpias y la industria amigable con el ambiente en la normativa ambiental, con enfoques interdisciplinarios e interinstitucionales en la creación, interpretación y aplicación de las normas jurídicas vinculadas a la actividad de control ambiental.

La empresa estatal cubana está necesitada de transitar desde la certificación de la calidad que desde el siglo XX se viene ponderando, hacia la certificación ambiental en la actualización del modelo económico para alcanzar el desarrollo sostenible en las formas de gestión estatal y no estatal. Para ello es necesario modificar las formas organizativas que permitan incidir en lograr una cultura ambiental y con ello el equilibrio adecuado entre el progreso y la protección ambiental, con la inserción del Gestor Ambiental.

4.- BIBLIOGRAFÍA:

ANTUNEZ SANCHEZ, A. (2014), *La praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica* en, Revista electrónica Actualidad Jurídica Ambiental, España, [hptt//www.actualidadjuridicaambiental.com](http://www.actualidadjuridicaambiental.com)

- ANTUNEZ SANCHEZ, A. (2015), Disquisiciones teóricas, doctrinales y exegéticas sobre la praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica en, Revista Dos Tribunais Thomsonreuters, número 951, Brasil, <http://www.thomsonreuters.com>
- ALVES SILVA, L.F. (2014) *Derecho Ambiental*, Editorial Lumen, Brasil.
- ARMISÉN CAUSARANO, J.P. (2008) *Concepto, alcances y resultados actuales de la auditoría ambiental*, Universidad Nacional de México, México.
- ARNER GUERRE, A. (2013) *Responsabilización voluntaria de la industria en la protección medio ambiental*, Universidad de Zaragoza, España.
- ARISTAZABAL OSSA, H. (2010) *Auditorías ambientales*, Contraloría General de Colombia, Colombia.
- ARIAS MENDOZA, J. J. (2010) *Bienes y servicios ambientales* en, Revista de estudios de economía aplicada, España.
- BASURTO GONZÁLEZ, D. (2012) *Responsabilidad Social y Ambiental en las Empresas* en, Revista Política y Gestión Empresarial, México.
- BELLMONT, Y. (2012) *El concepto de justicia ambiental*, 1^{era} edición, Universidad Nacional de Colombia.
- BERNAL PEDRAZA, A.Y. (2009) *Responsabilidad ambiental de las empresas, un compromiso ético con el desarrollo sostenible*, Universidad Externado de Colombia, Colombia.
- BERNAL PISFIL, F. (2010) *Auditoría Ambiental o Ecoauditoría*, en Revista Actualidad Empresarial, número 201, Colombia.
- BELMONTE MARTIN, I. (2009) *La Ecoauditoría: un instrumento para la defensa del medio ambiente* en, Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Elche, España.
- BIONDI, M. (2010) *En busca de aportes teóricos para lograr la identidad de la contabilidad ambiental* en, Revista Contabilidad y Auditoría, número 32, Universidad de Buenos Aires, Argentina.
- BOTERO VILLEGAS, R. (2010) *Marco Legal del Control Fiscal Ambiental*, Contraloría General, Colombia.
- BONILLA PRIEGO, M. (2000) *Algunos problemas en la determinación del coste medio ambiental en la empresa*, en Revista de Técnica Contable, número 615, España.
- BOJÓRQUEZ-TAPIA, L. (1998) *Aspectos metodológicos de la auditoría ambiental*, PEMEX: ambiente y energía. Los retos del futuro, UNAM, México.
- BOWEN, H. (1953) *La responsabilidad social de los empresarios. La auditoría, vínculos con otras ciencias y saberes*, Estados Unidos de América.
- BURDYSHAW, C. (2011) *Experiencia de otros Tribunales Ambientales en el Mundo* en, Revista Justicia Ambiental, número 4, Chile.
- BRACAMONTES ALDANA, J. (1994) *Marco legal de las auditorías ambientales en el mundo. La protección ambiental con la combinación de legislación, regulación y políticas voluntarias a la industria*, UNAM, México.
- BRANDON, J. (1995) *Reingeniería. Como aplicarla con éxito en los negocios*, Editorial Mc Grac Hill, España.
- CARMONA LARA, M. (2005) *Aspectos jurídicos de la auditoría ambiental en México*, UNAM, México.
- CAFFERATA, N. A. (2008) *Naturaleza jurídica del Derecho Ambiental*, Editorial INE- Semarnat, México.
- CANOSA USERA, R. (2011) *Protección constitucional de los derechos subjetivos ambientales*, Editorial Montecorvo, España.

- CASTAÑEDA LOZANO, Y. (2010) *El Ciudadano Ambiental* en, Revista Universidad de La Salle, Colombia.
- CALDERÓN BERTHENEUF, J. (2011) *La Auditoría Ambiental en México*, Editora PROFEPA, México.
- CONESA FERNÁNDEZ, V. (2003) *Instrumentos de la gestión ambiental en la empresa*, 1^{era} edición, Editorial Mundi – Prensa, España.
- DA CONCEIÇÃO DA COSTA MARQUES, M. (2012) *La problemática de la Auditoría Ambiental*, Universidad de Coímbra, Portugal.
- DOPAZO FRAGUÍO, P. (2001) *El Régimen Jurídico de las marcas de calidad ambiental. Etiqueta ecológica y tutela ambiental*, Editorial Exlibris, 1^{era} edición, España.
- ESCALERA IZQUIERDO, G. (1999) *Implantación de la reingeniería por procesos. Actividades, técnicas y herramientas*, en Revista del Empresario, España.
- FERNÁNDEZ DE GATTA, D. (2004) *La responsabilidad social corporativa en materia ambiental*, Boletín económico ICE, España.
- FERNÁNDEZ RAMOS, S. (2010) *Inspección administrativa y la potestad sancionadora*, Editorial Iustel, España.
- FRONTI DE GARCÍA, L. (2003) *La auditoría ambiental, un nuevo enfoque profesional* en, Revista contabilidad y auditoría, número 18, Argentina.
- GÓMEZ GARCÍA, L.E. (2011) *La Auditoría Ambiental ¿voluntaria u obligatoria?* en, Revista Derecho Ambiental y Ecología, México.
- GORDILLO, A. (2006) *Tratado de Derecho Administrativo*, 8^{va} edición, Editorial Macchi, Argentina.
- JAQUENOD DE ZSOGON, S. (2004) *Derecho Ambiental*, Editorial Dykinson, España.
- JORDANO FRAGA, J. (2010) *Viejos y Nuevos retos de la Evaluación de Impacto Ambiental* en, Revista Derecho y Medio Ambiente, España.
- JUSTE RUIZ, J. (2012) *Hacia un convenio mundial sobre las evaluaciones ambientales* en, Revista Aranzadi, número 23, España.
- LORENA BARILÁ, G. (2002) *Auditoría Ambiental: El camino hacia el logro de una ventaja competitiva*, Universidad de Ciencias Económicas, Argentina.
- LORENZO, T. (2009) *Auditoría Ambiental voluntaria* en, Revista Novedades y perspectivas, México.
- LORENZETTI, R. L. (2008) *Teoría del Derecho Ambiental*. 1^{era} edición, Editorial Porrúa, México.
- LOZANO CUTANDA, B. (2004) *Derecho Ambiental Administrativo*, 5^{ta} edición. Editora Dykinson, España.
- MARTÍN MATEO, R. (1994) *El etiquetado ecológico, nuevo instrumento para la tutela ambiental*, Editorial Trivium, España.
- MORA RUIZ, M. (2012) *Tendencias del Derecho Administrativo* en, Revista Derecho y Conocimiento, España.
- MURAD ROBLES, P. (2009) *La Auditoría Ambiental voluntaria*, Editorial Semarnat, México.
- MIRANDA HERNÁNDEZ, G.I. (2012) *La potestad inspectora de las Administraciones Públicas* en, Revista Cuadernos de Inspección del Territorio, España.
- PÁEZ SANDUBETE, J. (2008) *La Auditoría Medio Ambiental en la Unión Europea, una perspectiva contable*, Editorial Trivium, España.
- PÉREZ MORENO, A. (2011) *Instrumentos de la tutela ambiental*, Universidad de Sevilla, España.

- REBOLLO PUIG, M. (2009) *La actividad Inspectoral*, Editorial Comares, España.
- RIVERA, L.M. (2010) *Marketing de los productos ecológicos*, en Revista de la Empresa, España.
- SANZ RUBIALES, I. (2010) *Derecho Administrativo Sancionador*, Editorial Lex Nova, España.
- SALES DE FREITAS, J. C. (2013) *Auditoría Externa Ambiental como instrumento de defensa del medio ambiente* en, Revista De Jure, número 20, Brasil.
- SOTO HUANCA, R. (2010) *La Auditoría Ambiental y su proceso en el contexto de la auditoría integral* en, Revista Ciencia y Desarrollo, España.
- SERRANO GÓMEZ, C. (1995) *El Etiquetado Ecológico*, Ministerio de Obras Públicas, Transporte y Medio Ambiente, España.

Nota:

El artículo es derivado de una investigación como Doctorante de la Universidad de Oriente, República de Cuba. Vinculada con la ordenación jurídica de la auditoría ambiental para el sector estatal cubano, como profesor de Derecho Ambiental en la disciplina Derecho de la Empresa, en pos de lograr la empresa amigable con el ambiente en las formas de gestión estatal.

¹Profesor Auxiliar. Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas. Universidad de Granma. República de Cuba. Imparto las materias de Derecho Ambiental y Mercantil en el Departamento de Derecho. Email: aantunez@udg.co.cu, alcides.grm@infomed.sld.cu. Teléfono: 53554929
viviancita@grannet.grm.sld.cu

AUTOR

DATOS GENERALES:

Alcides Francisco Antúnez Sánchez.

NIP: 63030208146

Calle: Juan Clemente Zenea no. 265. Entre José Antonio Saco y Humberto Echevarría. Municipio Bayamo. Código Postal 85 100. Provincia Granma. República de Cuba.

Cubana. Email: alcides.grm@infomed.sld.cu, aantunez@udg.co.cu

TITULACIONES ACADÉMICAS:

Licenciado en Ciencias Penales. 1983.

Licenciado en Derecho. 1995.

Máster en Asesoría Jurídica. 2005.

Formación Doctoral. UNIVERSIDAD DE ORIENTE. Facultad de Derecho. Esp. Derecho Ambiental.

Centro Laboral: Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas. Universidad de Granma.

Profesor Auxiliar. Carrera de Derecho. Materias Derecho Ambiental y Mercantil.

PUBLICACIONES RECIENTES:

Revista DOS TRIBUNALS. Thomsonreuters.com. Brasil. ISSN 1983- 392X

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. No 951. 2015.

Revista LEGIS EDITORES S.A. Derecho Penal Contemporáneo. Colombia. ISSN 1692-1682

Marco teórico legal sobre el delito penal ambiental, su tratamiento en el derecho interno cubano. No. 44-2013.

Revista LEGIS EDITORES S.A. Foro de Derecho Mercantil. Colombia. ISSN 1794-0427

La póliza ambiental y el desarrollo sostenible. No. 44-2014.

Revista PENSAMIENTO JURÍDICO. UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA. Colombia. ISSN: 0122-1108 ISSN: 2357-6170. .

La formación de la responsabilidad ambiental en los profesores que imparten Derecho del Medio Ambiente en la carrera de Derecho en la educación superior en Angola. 40-2014.

Revista JUSTICIA AMBIENTAL. UNIVERSIDAD DE TALCA. Chile. ISSN 0718-736x

Generalidades históricas de contemporaneidad en la dimensión social-jurídica del medio ambiente. Una apreciación en la primera década del siglo XXI de la problemática ambiental. No. 4-2012.