**ARTÍCULOS ARBITRADOS**



**La auditoría ambiental en Cuba. Los principios del Derecho Ambiental que la informan**

The environmental auditing in Cuba. The beginnings of The Environmental right that inform her

Alcides Francisco Antúnez Sánchez



**La auditoría ambiental en Cuba. Los principios del Derecho Ambiental que la informan**

The environmental auditing in Cuba. The beginnings of The Environmental right that informher

Alcides Francisco Antúnez Sánchez \*

**Sumario**:I. A modo de introducción; II. Íter histórico de la auditoría ambiental dentro del derecho ambiental; III. Los principios del derecho ambiental que informan a la auditoría ambiental en Cuba; IV. La entidad fiscalizadora superior en el control con enfoque ambiental en las formas de gestión del sector estatal cubano; V. A manera de conclusiones; VI. Fuentes de consulta.

**Resumen**:Los orígenes de la auditoría ambiental dentro del derecho ambiental aparecen con el trinomio contabilidad, auditoría y derecho, por la relevancia que posee el control ambiental en las formas de gestión. Se formula como problemática las insuficiencias en su ordenación jurídica para el sector estatal cubano en pro de lograr la empresa amigable con el ambiente. La importancia que tiene para el desarrollo industrial en la actualización del modelo económico, los valores agregados que ésta aportará a las formas de gestión con adecuada ética empresarial, la certificación de sus sistemas de gestión, la certificación contable ambiental y la certificación ambiental. La entidad fiscalizadora superior que la ejecuta observa los principios que la informan desde el derecho ambiental y los de la actividad auditora como meta para alcanzar el desarrollo sostenible. Fueron utilizados en la investigación los métodos histórico-lógico, el de análisis y síntesis, el teórico-jurídico, el exegético-jurídico, el de derecho-comparado y el inductivo-deductivo.

**Abstrac**: The origins of the environmental auditing within The Environmental right bookkeeping, auditing and for relevance appear with the trinomial that you possess the environmental control in the forms of step. The Cuban in behalf of achieving the friendly enterprise with the environment formulates like problems the insufficiencies in his juridical sorting for the public sector himself. The importance that you have for the industrial development in the bringing up to date of the economic model, the added values that this will contribute to you form it of step with an adequate business ethics, the certification of his systems of step, the countable environmental certification and the environmental certification. The Supervising Superior Entity that executes her observes the beginnings that inform it from The Environmental right and give them the activity auditor like goal to attain the sustainable development. The historic logical methods, the one belonging to analysis and synthesis, the juridical theoretician, the exegetic were used in investigation juridical, the one belonging to comparative jurisprudence and the inductive deductive.

**Palabras clave**: auditoría ambiental, empresa amigable con el ambiente, desarrollo sostenible.

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

\* Licenciado en Derecho, máster en Derecho de la Empresa por la Facultad de Derecho de la Universidad de Oriente.Actualmente es profesor auxiliar en el Departamento de Derecho, imparte las materias Derecho Ambiental y Derecho Mercantil. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. El trabajo es parte de una investigación sobre la auditoría ambiental en la nación cubana. Universidad de Granma. República de Cuba. Contacto: [aantunez@udg.co.cu](mailto:aantunez@udg.co.cu), antunez63@nauta.cu.

**I. A modo de introducción**

 



La aparición de la auditoría ambiental dentro de los mecanismos de control significó un escalón superior en el orden de integralidad, apuntó no sólo a la eficiencia económica, sino a la empresa responsable con el ambiente, al impulsar y verificar el debido engranaje entre los términos optimización, legitimidad, racionalidad y competitividad.

La auditoría se inserta entre los factores de estimulación de fórmulas empresariales correspondientes 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.

La historia revela que los países de mayor desarrollo industrial fueron los abanderados al instrumentarla 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 empresarial a partir de 1953 del siglo XX.

La década de los setenta marca al empresariado norteamericano como los primeros en aplicarla de manera voluntaria. Reconocida como una herramienta de gestión para minimizar 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 ochenta, como continuidad de un proceso de conformación jurídica institucional desde el derecho ambiental.

El análisis de los acuerdos, convenios y metodologías establecidas por las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), innovadoras de esta tipología de auditoría, permitió conocer cómo se reguló en los ordenamientos jurídicos la auditoría ambiental con la finalidad de que los empresarios conocieran los índices de contaminación generados como resultado de la producción industrial de bienes y servicios y estimular el uso de las tecnologías limpias, los sistemas de gestión ambiental (SGA) y otros instrumentos en materia contable para obtener la certificación ambiental a partir de los años noventa.

La auditoría ambiental constituyó una respuesta estratégica de la administración pública para modificar los hábitos de consumo y estilos de vida contrarios al desarrollo sostenible, como efectos negativos del desarrollo tecnológico y las transformaciones económico-sociales de la época. Reveló el reto al crear instrumentos y herramientas que viabilizaran su aplicación y permitieran el equilibrio entre los avances de la tecnología y el ambiente a través de políticas públicas y normas.

En Iberoamérica los estudios contables sobre este tipo de auditoría no se circunscriben a un solo sistema de propiedad, autores como Wolisky[[1]](#footnote-1), González Malaxechevarría[[2]](#footnote-2), Conesa Fernández-Vitora[[3]](#footnote-3), Terán Contreras[[4]](#footnote-4) y Bifaretti[[5]](#footnote-5) muestran que esta actividad de control —reconocida también como actividad de servicio público— ha ido en evolución con el aumento de su espectro de actuación, está vinculada al fomento, al tributo ambiental, al uso de las tecnologías limpias, al seguro ambiental, a la implementación de los SGA y a la inserción de los conceptos de economía y contabilidad ambiental dentro de las formas de gestión auditadas.

A partir de 1990 empiezan a publicarse estudios desde las ciencias jurídicas por autores como Caferrata[[6]](#footnote-6), Carmona Lara[[7]](#footnote-7), Martín Mateo[[8]](#footnote-8) y de Bessa Antunes[[9]](#footnote-9), estos reflejan la expresión jurídica de la política pública ambiental al aplicarse las herramientas de gestión para determinar los niveles de contaminación, exigir la responsabilidad ambiental, aplicar la evaluación de impacto ambiental, la cuantificación del daño ambiental, los servicios públicos ambientales, la auditoría ambiental, el uso de tecnologías limpias y la aplicación de los SGA.

Al continuar el *íter* evolutivo del control ambiental, tras la sistematización realizada, las nuevas tendencias de las EFS develan nuevas tipos de la auditoría, las que trascienden del escenario industrial hacia el de la naturaleza en el siglo XXI, por la pertinencia de la cuestión *ius* ambientalista para preservar el ambiente para las futuras generaciones, clasificadas como auditoría de gestión coordinada a los recursos hídricos y a la biodiversidad y la auditoría de seguimiento al cambio climático. Éstas permiten evaluar el comportamiento de las políticas públicas, las estrategias trazadas y fomentar de la cultura ambiental por el Estado.

**II. *Íter* histórico de la auditoría ambiental dentro del derecho ambiental**

La preocupación mundial por la protección ambiental alcanza importancia y magnitud en los últimos años de la centuria pasada, convertida en temática de interés para la mayoría del empresariado ante las consecuencias negativas generadas por la contaminación industrial al propiciar daños ambientales en los primeros años del siglo XXI de consecuencias alarmantes. Protección que se manifiesta en tres dimensiones: la económica, la social y la ambiental. Donde el desarrollo industrial de cada nación, bien equilibrado, es el objetivo esencial para generar recursos, empleos y promover la educación ambiental de una manera adecuada, como las bases para lograr el bienestar social y la calidad de vida para alcanzar el desarrollo sostenible de cada país, de la lectura realizada del académico Lorenzetti.[[10]](#footnote-10)

El desarrollo tecnológico no podrá ser depredador del ambiente, donde el derecho como ciencia social se instituye como el medio para favorecer su desenvolvimiento ambientalmente amigable. Paralelamente al extraordinario progreso científico y tecnológico que hoy existe, ha permitido un alto nivel de vida en las sociedades desarrolladas, donde hoy, más que nunca, se advierten los innumerables riesgos originados por el propio desarrollo tecnológico y sobre los que, pese a dicho progreso, sigue presente la incertidumbre científica respecto de sus efectos que se generarán sobre el ambiente y, a la salud humana, los que pueden ser atenuados sí se aplica el principio precautorio desde el derecho ambiental.

En diferentes países las instituciones jurídicas originadas desde el derecho administrativo hacia el derecho ambiental han tenido como objeto la protección del bien público ambiental por su uso colectivo, reconocido como derecho administrativo ambiental por autores como Sanz Larruga[[11]](#footnote-11), Betancor Rodríguez[[12]](#footnote-12) y Mora Ruiz[[13]](#footnote-13), factores que han permitido diseñar las pautas y los límites al fenómeno progresivo de la contaminación industrial generadas por las formas de gestión en la producción de bienes y servicios.

Dentro de la doctrina contrastada por este autor se aprecia la regulación de la institución jurídica de la auditoría ambiental, concebida como una de las herramientas de gestión ambiental aplicadas para la evaluación a las empresas y a la industria, al decir de Lozano Cutanda.[[14]](#footnote-14)

El sector industrial, mayor generador de daños ambientales contrarios al desarrollo sostenible, ha permitido desarrollar políticas ambientales a la administración púbica, exigiendo a los empresarios la implementación en las formas de gestión los SGA y el uso de tecnologías limpias para reducir la contaminación ambiental dentro de los límites permisibles. La preocupación de los empresarios ante la problemática ambiental declarada en los cónclaves universales ambientales ha sido el elemento para tomar acciones que permitan disminuir la contaminación generada por estas industrias; pero las respuestas dadas hasta ahora por los líderes de los Estados no han sido adecuadas en su mayoría al no existir consenso en adoptar acuerdos que permitan mitigar la contaminación ambiental que afecta el equilibrio natural del planeta.

Los análisis en esta dirección deberán evaluar los efectos de la contaminación en el hombre, de los sistemas ecológicos e implementar el SGA; también convendría distinguir la contaminación natural y la contaminación industrial desde el comienzo de la humanidad, acelerada a partir de la Primera Revolución Industrial como la generadora de los graves problemas ecológicos —crisis ecológica— y de la no adecuada prudencia ecológica por el hombre para lograr el desarrollo sostenible, la que ha ido en crecimiento, de lo considerado por Méndez Gutiérrez del Valle. [[15]](#footnote-15)

Desde este punto de vista, análisis realizados desde la doctrina contable y desde la doctrina *ius* ambientalista en los países de Iberoamérica y en la Unión Europea reconocen a la auditoría ambiental como la herramienta de gestión capaz de evaluar y sentar de manera adecuada las bases de las políticas ambientales en las empresas e industrias, permite con ello ejecutar los análisis de los riesgos ambientales generados en el desempeño de una actividad y evaluar su impacto al ambiente con la integración de otras herramientas de gestión.

La auditoría ambiental es practicada de forma voluntaria y obligatoria en el ordenamiento jurídico que la regule, su ejecución fusiona el objetivo prioritario de la empresa, la obtención de beneficios y el cumplimiento de la protección ambiental. Con ello se contribuye al desarrollo compatible con la conservación ambiental, con un adecuado equilibrio entre el progreso científico y la naturaleza.

Esta actividad auditora tiene como referente a la obra de Paccioli publicada en 1494, con la teoría de la “partida doble”, evidencia que desde el año 254 a. n. e. se inspeccionaban y comprobaban las cuentas, factor que permitió la evolución paralela de la actividad de la auditoría como resultado de la práctica de la contabilidad como ciencia y herramienta de los especialistas formados con el desarrollo industrial. Otros datos y documentos confirman que en los finales del siglo XIII y principios del XIV se auditaban las operaciones de los funcionarios públicos que tenían a su cargo los fondos del Estado. Para 1799 ya existían firmas acreditadas de contadores públicos en países como Escocia, Estados Unidos de América e Inglaterra, estos fueron los primeros en los cuales tomó relevancia la contaduría pública ligada a la práctica de la auditoría pública por parte de la administración pública, al decir de Elstein[[16]](#footnote-16).

Otros estudios, desde las ciencias contables, indican que la práctica de la auditoría nació en Gran Bretaña durante la primera mitad del siglo XIX y se extendió a otros países de la cultura empresarial anglosajona, como forma de hacer fiable la información contable e incrementar la transparencia en el mercado de valores ante el desarrollo económico y la expansión de las relaciones económicas, ante la exigencia de sus estados de cuentas ligada a la actividad del comercio, y con ello, se reavivó la confianza y la competencia en estas relaciones entre los empresarios, de lo señalado por Basurto González.[[17]](#footnote-17)

Para el siglo XX, fueron incluidas normativas jurídicas de la auditoría por voluntad de la administración pública; así se fortaleció el trinomio contabilidad, auditoría y derecho con regulaciones dirigidas a la protección de los activos contables contra las posibles transgresiones, para ello eran revisados los estados de cuentas de las empresas por los auditores, lo cual permitió dar confiabilidad al uso del presupuesto.

Este autor valora la trascendencia que posee la protección del bien jurídico ambiental, reflejada en la contabilidad directa o indirecta por su influencia en el desarrollo de la investigación y la evolución de la actividad auditora como meta hacia el desarrollo sostenible, al permitir evaluar el equilibrio entre el progreso y el ambiente a través del control ambiental realizado por la Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

La INTOSAI, a partir de su surgimiento en 1953 como el órgano público encargado de fiscalizar la regularidad de las cuentas y de la gestión financiera pública, está constituida como una organización no gubernamental con un estatus especial en el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas; en todas las regiones geográficas del planeta se aprecia que posee un reconocimiento en los ordenamientos jurídicos, por ejemplo; órganos constituidos como tribunales de cuentas, oficinas de auditoría, procuradurías y contralorías generales, entre las de mayor representatividad, de lo comentado por López Hernández[[18]](#footnote-18) en sus investigaciones.

La situación apuntada lleva a analizar a este autor la conexión de los problemas ambientales y la práctica de la actividad de la auditoría apreciada con los orígenes del *ius* ambientalismo como parte de la agenda pública internacional. En las conferencias ambientalistas, desde Estocolmo en 1972 hasta las de Río de Janeiro en 2005, ha sido debatido en torno a los problemas ambientales del planeta y las medidas para su mitigación, se han hecho aportes significativos en el desarrollo de la institución jurídica como parte de la familia de las herramientas de gestión, reconocida desde la doctrina contable y su tránsito hacia la doctrina jurídica. Empero no se ha logrado reducir la contaminación ambiental en el planeta, el cual sufre de graves consecuencias originadas por la contaminación ambiental, hechos analizados recientemente, en Francia (2015).

La literatura científica examinada, de autores como Martín Mateo y Caferrata, revelan que la auditoría ambiental se originó en la década de los setenta del pasado siglo, en los Estados Unidos de América, como consecuencia de los problemas de contaminación originados en la industria, afectando a sus trabajadores y al entorno donde éstas estaban ubicadas. Se creó con la finalidad de servir como una herramienta de dirección para la gestión ambiental, ante el aumento y la complejidad de la normativa jurídica estadual y federal, al decir de Leef.[[19]](#footnote-19)

En la década de los ochenta se extendió a la Unión Europea como consecuencia de los intereses de las subsidiarias estadounidenses radicadas en dicho continente. En los países bajos se señala al año 1984 y a Holanda como el primero en incorporarse a la práctica de este tipo de control. Sus exigencias legales han estado marcadas en su regulación normativa dentro de sus derechos internos, como lo apreciara Murad Robles[[20]](#footnote-20), del resultado del compromiso respaldado por la comisión Brundtland, en 1987, donde fue formulada la propuesta de… “un desarrollo sustentable que satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las futuras generaciones para satisfacer las suyas…”.

Las afirmaciones anteriores, me permiten ponderar que las EFS en el año 1995 desde el siglo pasado la reconocen como una herramienta de gestión ambiental, aunque en otros estudios contables se considere que su génesis está vinculada a la contabilidad y a la auditoría social, relacionada con la implementación de la Responsabilidad Social Empresarial (RSE) en las formas de gestión en su dimensión ambiental.

Con la aparición de la auditoría ambiental como herramienta de gestión ejecutada por las EFS para evaluar a las formas de gestión, se valora el vínculo que pose con los principios y normativas jurídicas que desde el derecho ambiental la informan, está regulada por los Estados en normas jurídicas especiales para su uniformidad en materias, como la de la exigencia de la Responsabilidad Ambiental Objetiva, la cuantificación de los daños ambientales y la RSE —ambiental—; elementos que a consideración de este autor le han permitido evolucionar al transcurrir el tiempo, en relación con el país que la aplique y al desarrollo tecnológico industrial que éste posea por su relevancia desde el plano político, social y económico.

Se valora por este autor que la adición de los nuevos elementos tecnológicos incorporados, vinculados a la actividad del comercio mundial, hacen a la auditoría ambiental más compleja, completa y dinámica por parte de los sujetos que la implementan. Por ello, las técnicas, métodos y objetivos de la auditoría como actividad de control han ido en ascenso, para poder atender y dar respuesta a las nuevas exigencias del mercado de bienes y servicios, donde aparece la empresa responsable con el ambiente como la solución viable para lograr el equilibrio entre el progreso y la protección ambiental con la ISO 26 000.

Vázquez García,[[21]](#footnote-21) desde la Liga Mundial de Abogados Ambientalistas, considera que la implementación de la auditoría ambiental permite a las formas de gestión alcanzar los beneficios en competitividad y productividad, operando de manera socialmente responsable. Durante los últimos tiempos se han presentado profundos cambios en el entorno competitivo por la globalización y las empresas deben hacer frente a requisitos económicos, sociales y ambientales, además de orientar sus actuaciones hacia la satisfacción de todas las partes interesadas de la empresa, esto ha obligado a buscar nuevas estrategias que les permitan diferenciarse de sus competidores y ganar la confianza de los consumidores.

Para el entorno competitivo actual, la RSE se ha convertido en una estrategia esencial, desde un punto de vista ético y sostenible. Si las prácticas de RSE son las adecuadas, mejorarán la posición competitiva y aumentarán la fidelidad de clientes y trabajadores que valoran positivamente estas buenas prácticas ambientales con las áreas de calidad ambiental, normas laborales y derechos humanos, y prácticas competitivas, se canalizan a través de la aplicación de SGA, de seguridad y salud laboral, y de calidad de productos y servicios. La RSE implica adoptar un enfoque integrado en la gestión de las actividades e impactos de una organización en unión de la responsabilidad ambiental. Una organización debería tratar y hacer un seguimiento de los impactos de sus decisiones y actividades en la sociedad y el ambiente, de manera que tuviera en cuenta, tanto el tamaño de la organización, como sus impactos.

La empresa, así catalogada luego de la resultante del control ambiental, adquiere valor agregado intrínseco dentro de la ética empresarial, le que permitirá incorporar los principios de la RSE por parte de los empresarios como una exigencia estratégica para lograr el adecuado cumplimiento del binomio cultura y responsabilidad social, posiciones estas asumidas por Fernández de Gatta Sánchez[[22]](#footnote-22), Muñoz-Martin[[23]](#footnote-23) y Vega Centeno.[[24]](#footnote-24)

La práctica de esta auditoría es reconocida como una actividad de control y, a la vez, como una herramienta técnica de gestión, ésta, de por sí, es de amplia aplicación por parte de las EFS que la ejecuta en el planeta. Toda la evolución de la auditoría, materializada en correspondencia a las áreas geográficas donde se aplica, está relacionada con el nivel de desarrollo tecnológico de cada empresa e industria posea; este autor considera el vínculo que aparece desde las ciencias sociales y las ciencias técnicas están concebidos por el sentido transversal e interdisciplinar que posee este tipo de control ambiental, de ahí que se considere también su multidimensionalidad. Desde el plano de las ciencias jurídicas y, en especial, desde el derecho administrativo este autor pondera que en su práctica aparecen instituciones como la autorización (licencia ambiental), la concesión administrativa, los títulos habilitantes, el servicio público y el fomento.

Estas auditorías han sido promovidas por diferentes agentes que van desde los gobiernos hasta las organizaciones internacionales y que de manera directa o indirecta han accionado a partir de la publicación de las normas voluntarias ISO 14 000, 19 011 y las EMAS como complemento en su ejecución por el equipo auditor como su sujeto activo, a tenor de la lectura de Fernández de Gatta Sánchez.[[25]](#footnote-25)

La expresión moderna de la auditoría ambiental aparejada a su *íter* histórico y evolución analizada, se valora como se le considera como la herramienta evaluadora del SGA por ser este el mecanismo clave para obtener la información sobre la efectividad de la gestión de los directivos de las empresas en las formas de gestión, esta identifica los problemas asociados al trabajo en materia de seguridad y ambiente laboral para poder determinar los nuevos desafíos ambientales por venir, propone medidas de prevención y mitigación complementadas con la revisión contable ambiental del presupuesto empresarial. Elementos con los que se coincide al estar presente el principio de prevención pertinente desde el derecho ambiental y que en la actividad de la auditoría es uno de los elementos clave a evaluarse por el equipo auditor conformado por técnicos, juristas y científicos.

La problemática ambiental del primer decenio del siglo XXI no podría ser analizada ni entendida sin tener en cuenta la perspectiva global que explicase sus raíces originarias como consecuencia de los múltiples factores como son los efectos de la crisis ecológica mundial, entre ellos: 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, el calentamiento global, entre otras. Cuestiones vinculadas de forma directa o indirecta con la institución jurídica analizada, al guardar relación con los problemas ambientales que hoy acontecen al no aplicarse esta actividad de control ambiental en su mayoría por parte de las EFS a las formas de gestión en cada nación.

Antúnez Sánchez[[26]](#footnote-26) considera que la EFS, como sujeto internacional, es regulador de esta actividad de control ambiental, establece las pautas para identificarla, y la define: “como la herramienta técnica de gestión para realizar la evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la efectividad de la organización auditada; de la gerencia y de los equipos ambientales con el fin de proteger el ambiente con un mejor control de las prácticas ambientales y su evaluación. Y para cumplir las políticas ambientales establecidas por la empresa y las normativas legales establecidas, a partir de la institucionalización de su tutela ambiental”.

Las normas ISO 14 001 y 19 011 la definen como “el 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...”. Al respecto, este autor reconoce las denominaciones análogas que desde la doctrina *ius* ambientalista toman posiciones autores, como ecoauditoría, revisión ambiental, control ambiental, evaluación ambiental y vigilancia ambiental, entre otras. Todas poseen un mismo significado y fin: conocer los niveles de contaminación de una empresa, al emplear las tecnologías limpias, para obtener la certificación ambiental, conceptos con los que este autor coincide, por perseguir un mismo fin.

En todo este ámbito, analizado a partir de los criterios doctrinales, conceptos y regulaciones jurídicas consultadas por este autor, se caracteriza a este tipo de auditoría por ser: generalizada al abarcar los SGA, de revisión ambiental, puntual, de conformidad, de siniestros, de riesgos, de adquisición, de seguridad e higiene, de cumplimiento de la legalidad y de recursos. Criterios que tienen en cuenta el escenario a auditar donde se practicará, clasificadas como de entorno interior y de entorno exterior. Su objetivo, evaluar el impacto ambiental de la gestión empresarial generada sobre el ambiente y proponer las acciones correctivas para mitigar los efectos negativos identificados, concluye con la entrega de la certificación ambiental de empresa o industria no contaminadora —amigable o responsable con el ambiente—.

La auditoría ambiental le permitirá a los empresarios obtener beneficios en materia de competencia en el comercio interno y foráneo, con otros valores agregados al obtenerse la etiqueta —certificación ambiental, al aplicar los códigos de conducta ambiental con las buenas prácticas ambientales como empresas responsables con el ambiente al ganar con ello una adecuada ética empresarial, postura esta defendida por autores como Martín Mateo[[27]](#footnote-27), Lorenzetti[[28]](#footnote-28) y Lozano Cutanda[[29]](#footnote-29).

Como herramienta de gestión empresarial, en los países de la Unión Europea, América Latina y el Caribe se ha determinado que la auditoría ambiental es capaz de evaluar y sentar las bases de una política ambiental dirigida a los empresarios en las formas de gestión. Tiene como finalidad ejecutar el análisis de los riesgos ambientales que pudieran generarse en el desempeño de su actividad y evaluar los impactos ambientales.

Entre otras características se coincide que este tipo de auditoría es obligatoria en relación con la forma que la regule la legislación, complementada con la implementación de las normas ISO 14 000, 19 011 y las EMAS, como se reseñó; los acuerdos y convenios de la EFS que desarrollan esta evaluación ambiental a nivel global ponderan su requerimiento para mitigar la contaminación ambiental. La solicitada de forma voluntaria es la de uso mayoritario en su ejecución al prevalecer la forma de gestión privada.

En su ejecución se conjuga el objetivo prioritario de la empresa: obtener beneficios económicos unidos a la protección ambiental para tributar al desarrollo económico compatible con la conservación ambiental y, con ello, lograr el equilibrio de ambos, criterios comunes emitidos por la EFS, la Asociación Americana de Contabilidad y el PNUMA.

Naess[[30]](#footnote-30), en correspondencia analizó el vínculo que tiene esta actividad de control ambiental con los conceptos de economía y contabilidad ambiental establecidos por el PNUMA, necesarios para ejecutarla por el equipo auditor a través de un programa auditor el que permite evaluar el presupuesto financiero destinado a la protección ambiental y certificarlo, aportando otro valor agregado al sujeto auditado. Meta aún no lograda en la mayoría de los países de América Latina.

En los ordenamientos jurídicos se valoró cómo se dispone su tutela a través de leyes orgánicas del ambiente, en leyes de contraloría y en leyes especiales de la auditoría ambiental en relación con los países de Iberoamérica. Está ligada en su práctica a otras herramientas de gestión ambiental ya establecidas, como son: la responsabilidad social empresarial; la responsabilidad ambiental, con instrumentos económicos y tecnológicos que se aplican en su ejecución, y la reingeniería de procesos. En conjunto, todos la hacen más compleja.

**III. Los principios del derecho ambiental que informan a la Auditoría Ambiental en Cuba**

Antúnez Sánchez[[31]](#footnote-31) valora que la auditoría ambiental, como herramienta de gestión ambiental, ejecutada por el órgano de control al vincularla a los principios del derecho ambiental en relación con el haz de principios jurídicos que se consideran están vinculados en su aplicación dentro de las formas de gestión en Cuba, éstos serían:

La función de la auditoría pública es una acción preventiva al ser de —utilización sistemática por los directivos de la empresa del sector estatal cubano, le facilita a los empresarios la adecuada observancia de la normativa ambiental y la eliminación o la reducción de los daños—, es compatible con el principio de prevención al operar con el riesgo conocido o el real.

En la nación se ejecutan a través de la implementación en las formas de gestión estatal con la conformación del Plan de Prevención regulado por la Contraloría General de la República, al que se le incluyen medidas en relación con la protección del ambiente y la seguridad laboral en lo endógeno y exógeno con el control interno de manera permanente en todo el sector estatal.

Tiene vínculo con el principio precautorio toda vez que con la implementación de la norma ISO 26 000, le permite a los empresarios ejecutar acciones para conformar una empresa responsable con el ambiente, ante la posible comisión de daños futuros o inciertos al operar sobre el riesgo del desarrollo como meta hacia el desarrollo sostenible ante los riesgos posibles de la empresa o la industria cuando se introducen nuevas tecnologías. En este caso, deberán ser observadas las denominadas *tecnologías limpias*, por ser menos contaminadoras, antes de ser generalizada su aplicación.

Se valora cómo en Cuba son escasos los antecedentes del principio de precaución, el Código Civil Español vigente en el país durante el periodo de colonia en su artículo 390 sólo dispuso: “la obligación del dueño del árbol de derribarlo, si éste, siendo corpulento, amenazare caerse de modo que pueda causar daño en finca ajena o a los transeúntes por una vía pública o particular y si no lo hiciere el dueño, lo podrá ordenar la autoridad local a su costa, según la ley de los municipios”.

Ya en el periodo revolucionario, dentro del ordenamiento jurídico la Ley No. 81 de 1997, Ley del Medio Ambiente, es la norma jurídica que en Cuba tiene a su cargo la regulación concerniente a la protección del ambiente, específicamente en el artículo 4 inciso d, se detalla cómo el principio de prevención es de primera observancia y luego la precaución será una garantía ante la existencia de un riesgo desconocido: “La prioridad de la prevención mediante la adopción de medidas sobre una base científica y con los estudios técnicos y socioeconómicos que correspondan. En caso de peligro de daño grave o irreversible al ambiente, la falta de una certeza científica absoluta no podrá alegarse como razón para dejar de adoptar medidas preventivas”.

Este principio, al igual que el de prevención, serían los que, a consideración de este autor, poseen mayor relevancia al ejecutarse la auditoría ambiental por el equipo auditor en la nación cubana a las formas de gestión del sector estatal al ser mayoritario y que en la actualización del modelo económico se pondera que continuará a través del fomento de la inversión extranjera en la nación, cuyo soporte legal es la Ley No. 118, Ley de la Inversión Extranjera de 2014.

Con el principio de cooperación**,** las EFS cooperan entre sí en la aplicación de las auditorías ambientales y en la ejecución de otros tipos de auditorías. En el caso de las auditorías de gestión cooperadas ejecutadas para el control del uso del agua en las cuencas hidrográficas, Cuba la ejecutó con la dirección de la Contraloría General de la República con el acompañamiento de los organismos que integran la administración pública, en especial el Instituto Nacional de Recursos Hidráulicos. Se aprecia el trabajo en conjunto con las Unidades de Auditoría a partir de su conformación en los organismos que componen el entramado de la administración pública y su representación territorial en las provincias de la nación cubana y en los Consejos de la Administración Pública en sus Unidades de Auditoría Interna, los que se conciben desde el Sistema Nacional de Auditoría Pública que se dirige desde la Contraloría.

Con el principio de quien contamina paga, contribución que se realiza a través de la tributación ambiental por parte de las empresas y la industria, destinada a reparar los daños ambientales ocurridos. Al reconocerse en la nación dentro del ordenamiento jurídico con la Ley No. 113 de 2012, Ley Tributaria, el impuesto ambiental vinculado con el vertido ambiental ya ha empezado a aplicarse en algunas de las bahías de la geografía cubana, para implementarse de forma paulatina en el resto de la nación.

Con el principio de responsabilidad ambiental, la obediencia a la legislación en materia ambiental como parte de las políticas trazadas por la administración pública ante la observancia por los sujetos auditados, exigible en sus tres aristas a las formas de gestión en especial a las formas de gestión del sector estatal al ser la de mayor predominio en el país. Sin demeritar el cumplimiento de la normativa jurídica vinculante a la protección ambiental, con competencia y jurisdicción de otros organismos de la administración pública patria que ejercitan la potestad inspectora, como el Ministerio de Salud Pública a través de la Ley No. 41 de 1984, Ley de la Salud Pública, el Instituto de Planificación Física para las Regulaciones Urbanísticas a través del Decreto No. 327, Reglamento del Proceso Inversionista de 2015 y el Instituto de Recursos Hidráulicos a través del Decreto Ley No. 138, De las aguas terrestres de 1993.

Con el principio de participación ciudadana, se involucra a acatar las normas ambientales dirigidas a la protección ambiental, como un bien público para las generaciones de hoy y las futuras, es criterio del autor que debe aún propiciarse mayor información de la problemática ambiental a través de los medios de comunicación nacionales con la articulación de mecanismos a través de los Consejos Populares de cada zona residencial.

Otros principios presentes son el de equidad intergeneracional y el de sostenibilidad ambiental, en ellos se conjugan las tres dimensiones, social, económica y ambiental a través de una fórmula que permite gozar de un ambiente adecuado para las futuras generaciones. Éstos tienen una implementación a través de la actualización del modelo económico cubano con la política de los lineamientos, le corresponderá al Estado decodificar los paradigmas ambientales y trazar estrategias que permitan alcanzar el desarrollo sostenible como garantía establecida a partir del texto constitucional patrio en su artículo 27.

Con el principio de irreversibilidad y el de progresividad, en atención a la relevancia que posee la protección del ambiente, enriquecedor de los principios jurídicos consagrados en las cumbres ambientalistas, el que permite a la organización auditada reconocer el estado en que se encuentra en las acciones protectoras del ambiente y el de progresividad, que se traduce como la evolución sostenida en la protección ambiental por la organización auditada. Principios revisados tras las acciones ejecutadas por parte de los organismos de la administración pública que ejercitan la potestad inspectora desde un enfoque trasversal y con la función auditora por parte del órgano supremo de control en la nación por la Contraloría General de la República.

Todos estos principios ambientales cumplen una función de interpretación, de aplicación y observancia de la normativa jurídica, de integración, cubren los vacíos legislativos, sirven a la vez para renovar la normativa legal, acreditados como la base del derecho ambiental en cumplimiento de las políticas públicas, señalado por autores como Caferrata[[32]](#footnote-32), Lorenzetti[[33]](#footnote-33), Belloti[[34]](#footnote-34) y Martín Mateo[[35]](#footnote-35), a los que este autor se afilia.

Al tener su tutela, la EFS se vincula su práctica a otras herramientas de gestión y con la RSE —ambiental— como se ha estado ponderando por este autor con la norma ISO 26 000. Ha ido en evolución con la aplicación de otros instrumentos que se le han incorporado desde el pasado siglo, como son las regulaciones y herramientas entre las que se destaca la cobertura financiera a través del seguro ambiental, con la aplicación de incentivos fiscales, la tributación ambiental, las tecnologías limpias y la aplicación de la responsabilidad patrimonial, en relación con los principios del derecho ambiental y de la función auditora ejecutada por la EFS como órgano superior de control.

Desde el plano jurídico, los criterios de juristas dedicados al estudio de esta rama del derecho, como Lozano Cutanda[[36]](#footnote-36), Fernández de Gatta Sánchez[[37]](#footnote-37) y Sanz Larruga[[38]](#footnote-38), coinciden que el derecho ambiental como derecho de nueva creación en materia doctrinal y normativa, es dinámico y variable, vinculado a otras ramas del derecho y a otros saberes por su transversalidad, postura a la que este autor se incorpora al estar presente en la práctica de la actividad auditora.

Al respecto, otros autores desde las ciencias jurídicas en América Latina como Botassi[[39]](#footnote-39) y De Besa Antunes[[40]](#footnote-40), consideran que esta rama del derecho ambiental ha entrado a resolver la cuestión de la contaminación al exigir la responsabilidad ambiental; se ha regulado en leyes como la de crimen ambiental, responsabilidad ambiental, protección forestal, contaminación ambiental, cambio climático y de la auditoría ambiental, relacionadas con el daño ambiental y su cuantificación contable; con los incentivos fiscales, la tributación ambiental y la cobertura financiera por la póliza ambiental. Reconocen su vínculo con otras ramas de las ciencias jurídicas y con otras ciencias como la ecología, la contabilidad, la sociología, la psicología ambiental, la historia, las ciencias ambientales, la biotecnología ambiental, las TIC, la geografía, la geología y la economía.

Autores cubanos de la talla de Caraballo Maqueira[[41]](#footnote-41), Rey Santos[[42]](#footnote-42), Cánovas González[[43]](#footnote-43), señalan la necesidad de que sea completado el marco jurídico ambiental en aquellas áreas en que se tienen identificados los vacíos legislativos en la nación cubana. Significan la importancia de ejecutar una revisión y modificación donde se considere a la legislación vigente —civil y penal— en vigor. Y que sea incrementada mucho más la divulgación y uso de los instrumentos legales en materia ambiental por la administración pública para contribuir a la consolidación y armonía entre la normativa ambiental con el resto del ordenamiento jurídico.

Antúnez Sánchez[[44]](#footnote-44) valora que todo ello permitirá que este tipo de control, al ser aplicado a las formas de gestión, tenga ventajas en su aplicación, las que a criterio de este autor parten de la observancia de los principios de precaución y prevención desde el derecho ambiental con un adecuado autocontrol en la organización auditada, le permite a los empresarios promocionar una adecuada gestión ambiental interna dentro de las formas de gestión, direccionar estratégicamente la actividad productiva hacia formas más eficientes y competitivas, implementar los SGA, el uso de tecnologías limpias no contaminadoras, la aplicación de la contabilidad ambiental para controlar el uso del presupuesto asignado y la obediencia a la legislación; todas, les permiten a éstos acceder a la cobertura financiera con la póliza ambiental con empresas amigable con el ambiente ante posibles acciones riesgosas al ambiente y con ello recomponer el daño causado a la naturaleza.

Sus limitantes consideramos estarían identificadas con la obsolescencia tecnológica, los elevados costes de las tecnologías limpias, la heterogeneidad industrial en un país atrasado en más de 55 años en el desarrollo de la industria del sector estatal. Como causas negativas se considera están circunscritas a ser empresas contaminadoras del ambiente, los costes elevados del contrato de este tipo de auditoría, los valores elevados de las tecnologías limpias en su adquisición e implementación. Impedirán obtener a los empresarios la etiqueta-certificación ambiental incompatible con el desarrollo sostenible al no estar concientizados de manera adecuada con la problemática ambiental y en cómo promover acciones positivas para resolverlas y mitigarlas.

Aunque la normativa vigente en materia de auditoría pública no concluya con la entrega de ésta, imposibilitaría concretar la fórmula Investigación+Desarrollo+Comercio+ Etiqueta ambiental (EA), como garantía del desarrollo sostenible resultaría entonces: I+D+C+ EA. Empero todo esto redundaría que la forma de gestión sería entonces una empresa amigable con el ambiente I+D+C+EA=ERA (Empresa Responsable con el Ambiente) en la nación cubana al implementarse la Responsabilidad Social Empresarial en el ordenamiento jurídico interno como parte de la política pública patria, hoy no reconocida de forma tácita.

Por ello, la justificación de realizar esta actividad de control al ambiente se justiprecia, recaerá en la importancia de practicarla por los empresarios a sus empresas a partir de ejecutar un adecuado control interno sistemático, en atención a los temas ambientales como parte de la política ambiental y la responsabilidad empresarial ambiental para dar respuestas adecuadas a los Convenios y Acuerdos establecidos por la EFS, la de la auditoría y en especial de la auditoría ambiental introducidas en los derechos internos, vinculados a los acuerdos ambientales de los bloques comerciales UNASUR, MERCOSUR, ALBA-TCP, CELAC, UNION EUROPEA y de los tratados ambientales como la Agenda 21, el Protocolo de Montreal —capa de ozono— y la Convención sobre la Diversidad Biológica. Sus efectos serán lograr empresas amigables con el ambiente, por lo que los empresarios tendrán que aplicar estrategias para reducir los niveles de contaminación, ahorrar energía y materias primas, utilizar las tecnologías limpias, aplicar las técnicas de reciclaje, la reingeniería empresarial y realizar alianzas estratégicas, donde la auditoría ambiental juega un rol privilegiado, no utilizada por la mayoría de éstas.

**IV. La Entidad Fiscalizadora Superior en el control con enfoque ambiental en las formas de gestión del sector estatal cubano**

Padin[[45]](#footnote-45) es del criterio de que este tipo de auditoría es practicada en dependencia de las condiciones que la enmarquen, de los objetivos específicos que la motivan y del nivel de desarrollo que la organización empresarial a auditarse; comparte un objetivo común, entregar información documentada y validada sobre diferentes aspectos de la situación ambiental de la entidad auditada al identificarse los riesgos e impactos asociados, el examen y la evaluación de las prácticas existentes para mejorar el desempeño ambiental, permite comprobar el respeto a la legislación y los estándares ambientales de relevancia.

Las reformas energéticas y de los recursos naturales que se realizan en América Latina y el Caribe en los sectores de la economía, la salud, la ciudadanía y el ambiente tributan a la ejecución de políticas sostenibles. Permitirán conocer al auditor, el grado de economía, eficiencia y eficacia, la calidad e impacto en la planificación, el control y el uso de los recursos naturales, la conservación y la protección ambiental, como características fundamentales en todo este proceso de planeación y práctica de esta actividad de control ambiental, al consentir la cobertura financiera mediante la póliza ambiental, al decir de autores como Viguri Perea[[46]](#footnote-46), Cabeza Ares[[47]](#footnote-47), Antúnez Sánchez[[48]](#footnote-48) y Lorenzetti.[[49]](#footnote-49)

En este sector público del sector estatal cubano son practicadas otras tipologías de auditorías como la financiera, la de gestión y la de cumplimiento, realizadas por la EFS, abordan en sus programas cuestiones relacionadas con la protección ambiental, los recursos naturales y el desarrollo sostenible, vinculadas al control público que ejecuta la administración pública, realizadas desde la etapa de la institucionalización por parte de la Oficina Nacional de Auditoría y el Ministerio de Auditoría y Control antes de la creación de la Contraloría de la República en la nación cubana. La multidimensionalidad de la auditoría ambiental, al estar integrada como proceso sistémico, procedimiento, herramienta de gestión y actividad administrativa permite aunar el esfuerzo de profesionales en el rol de auditor, como jurista, técnico o científico dentro de la EFS.

En todo este panorama jurídico, se confirma que para lograr empresas amigables con el ambiente será necesario cumplimentar las políticas, principios y regulaciones que desde el derecho ambiental y otras disciplinas, saberes y ciencias, guardan relación con la práctica de la auditoría ambiental; regulada esencialmente por la INTOSAI en los ordenamientos regionales e internos combinados con las políticas públicas en materia ambiental.

Al respecto, trabajos científicos desde la ciencia del derecho, de autores como Fernández de Gatta Sánchez[[50]](#footnote-50), Sanz Rubials,[[51]](#footnote-51) Lozano Cutanda[[52]](#footnote-52) y Martín Mateo[[53]](#footnote-53), abordan cómo ha sido tratada dentro de los ordenamientos jurídicos de Iberoamérica esta tipología de auditoría, reconocida como el instrumento y herramienta de gestión ambiental, el tratamiento que se le ha dado en las leyes marco ambientales y en las leyes de auditoría pública —ambiental—, coinciden en regularla entre los modos de actuación de la administración pública, como una actividad de control —limitación, ordenación o policía—, prestación de servicio público y fomento, donde se exige la responsabilidad objetiva a través en fiscalías especializadas en la materia ambiental y al concluir la *litis* se ejecuta en sede judicial en materia ambiental.

Se considera que por los propios efectos de esta institución jurídica se manifiesta la actividad de fomento al incentivar el desarrollo de la economía ambiental a través de industrias más competitivas en mercados ambientales más exigentes, como lo diseña la Unión Europea en la aplicación de las normas EMAS en la industria, señaladas por autores como Betancort Rodríguez[[54]](#footnote-54), Fernández de Gatta Sánchez[[55]](#footnote-55) y Mora Ruiz[[56]](#footnote-56).

El sustrato de todas estas manifestaciones de la actividad administrativa analizadas convergen en el control y la protección ambiental de forma permanente, pero no pueden estar divorciadas de la dinámica económica y de la fórmula Investigación+Desarrollo+Comercio en función del desarrollo sostenible que hoy se contextualiza en el mercado internacional de bienes y servicios, donde las EFS representadas a nivel global y regional por la INTOSAI a través del control ambiental juegan un rol significativo en lograr el equilibrio entre el progreso y la protección ambiental para las futuras generaciones.

Son coincidentes en su regulación normativa, la misma parte de la protección del bien jurídico ambiental desde el texto constitucional se regula en los derechos internos en leyes generales del ambiente, de gestión ambiental, de contraloría y en leyes especiales que reglamentan de manera exclusiva la práctica de la auditoría ambiental; todas tributan a lograr el desarrollo sostenible a partir de ser reconocida en la doctrina y la normativa *ius* administrativa y la *ius* ambientalista. Demuestran la coyuntura de la democracia participativa, a partir del nuevo constitucionalismo de la región de América Latina y el Caribe con exponentes en los textos constitucionales de países como Ecuador, Venezuela y Bolivia los que han tratado la cuestión ambientalista con mayor rigor dentro de sus articulados otorgándoles derechos a la naturaleza como lo ha hecho Ecuador y Bolivia.

En la Unión Europea, la 7a Evaluación del Desarrollo del Derecho Ambiental realizada por Martín Mateo[[57]](#footnote-57), Fernández de Gatta Sánchez[[58]](#footnote-58) y Nogueira López[[59]](#footnote-59), incluye, en sus resultados, la práctica de esta tipología de auditoría. La protección del bien jurídico ambiental se materializa a partir del texto constitucional, en las leyes marcos ambientales, en leyes de la auditoría pública, en códigos ambientales; en su conjunto todos conforman un núcleo estable a nivel normativo, brindan solidez y sustento para el posterior desarrollo de las políticas ambientales públicas, éstas incorporan los conceptos de economía y contabilidad ambiental evaluados con la auditoría ambiental por las EUROSAI.

Al analizar el informe de la XIV asamblea internacional de la INTOSAI, son señalados los principales retos presentes y futuros que tendrá la auditoría ambiental a partir de haber sido ejecutada la auditoría de seguimiento al cambio climático en América Latina. Se erige como retos presentes conformar una base de datos ambientales a todo nivel —local, regional e internacional— toda vez que los problemas ambientales y los asuntos políticos son nuevos; la sostenibilidad como dimensión central es difícil de abordar por los sujetos; los problemas ambientales y su reducción evolucionan con el tiempo; es un desafío vincular de forma material los asuntos ambientales y las finanzas estatales; el análisis costo-beneficio de los beneficios a largo plazo de los compromisos ambientales —elemento crucial y difícil de atenderse por los empresarios—; los asuntos ambientales —multinacionales e interdisciplinarios—; el trabajo de campo requiere de competencias y conocimientos específicos para ejecutar la auditoría ambiental.

En la medida que los efectos del cambio climático se vuelvan más evidentes, serán abordados asuntos ambientales globales más complejos, por lo que la proyección de la auditoría ambiental será más amplia; para ello será necesario incrementar el equipo de auditores ambientales y darles la capacitación; planificar auditorías y elegir los tópicos y enfoques con amplia gama de opciones, por ejemplo el caso de la auditoría de seguimiento al cambio climático. Además será necesario concientizar al público y a los políticos sobre la práctica de la auditoría ambiental y su relevancia, que permita adaptarse a las fluctuaciones de las decisiones de política ambiental por parte de la Administración Pública y poder determinar en qué medida se tratan los temas ambientales y qué nivel de pertinencia tienen éstos, permitirá mantener la integridad y el profesionalismo en la lucha contra la politización de los problemas ambientales que hoy afectan al planeta y no se les ha dado una adecuada solución por las naciones más contaminadoras en este siglo XXI.

Al respecto, considero que la era de la globalización y de las economías verdes, harán más amplio el papel futuro de la auditoría ambiental como valor agregado en materia de protección ambiental, y así será acertado recurrir a las definiciones tomadas en las reuniones realizadas desde Estocolmo hasta Rio de Janeiro, vinculadas al desarrollo sostenible y al cambio climático. Donde, la economía verde, la globalización, las reformas energéticas —combustibles y electricidad—, la mitigación y la adaptabilidad al cambio climático, los planes, los programas y los proyectos de obras, representan la acción del hombre en el ambiente construido; en su ejecución deberán ser sostenibles, certificables, comprobables, reconocidos con la aplicación de la auditoría ambiental como la evaluación clave.

Lo importante es que el sector social (la academia, el gobierno y la sociedad) cuiden, vigilen y protejan el marco legal —local e internacional— con empresas responsables con el ambiente, que permitan aplicar la fórmula Investigación+Desarrollo+Innovación+Etiqueta-Certificación Ambiental=Empresa Responsable con el Ambiente; al decir que lo verde vende, permitiendo transitar de la certificación de la calidad que hoy se pondera en las formas de gestión estatal hacia la certificación ambiental en la nación cubana dentro del sector estatal.

En las formas de gestión del sector estatal cubano la tipología de auditoría deberá contribuir al desarrollo económico y, a la vez, elevará el nivel y calidad de vida de la población, conjugados con la necesaria formación de valores éticos y políticos de los ciudadanos, para lo cual será de suma importancia la práctica de la auditoría ambiental como meta para lograr el desarrollo sostenible y el bienestar social, debatidos por Murillo Jorge en la Asamblea Nacional del Poder Popular en la nación cubana, en concordancia con la aprobación de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, cuyo fin es actualizar el modelo económico como objetivo para garantizar la continuidad e irreversibilidad del sistema social.

Por ello toda esta política económica trazada por el partido, y aprobada en la Asamblea Nacional del Poder Popular, se corresponderá con el principio de que sólo el sistema socialista como sistema social es capaz de vencer las dificultades y preservar las conquistas de la Revolución cubana en sus 55 años. Donde continuará primando la planificación por el Estado, la cual tendrá en cuenta las tendencias del mercado interno y el foráneo, factores donde entrará a jugar un rol relevante la aplicación de la auditoría ambiental, como una de las herramientas de gestión necesarias para revolucionar y evolucionar a las formas de gestión del sector estatal cubano, que les permita a futuro ser mucho más competitivas, tras potenciar la fórmula antes citada por este autor.

Todas estas modificaciones que se produzcan en el área económica del sector estatal tendrán su reflejo en la sociedad en los elementos de la conciencia ciudadana, entendida como la comprensión de la necesidad histórica de actualizar el modelo económico, de suma importancia para el logro de los objetivos propuestos por la nación cubana en el siglo XXI. En toda esta construcción de la sociedad socialista, fieles a su esencia humanística, del esquema y el hábito deberá potenciarse el valor de proteger al ambiente como un bien público de uso colectivo.

Retos que deberán ser armonizados con mayor autonomía por parte de las formas de gestión estatal y en el desarrollo de otras formas de gestión que hoy aparecen dentro del escenario económico cubano en su actualización a raíz de un nuevo concepto del empresario privado y la creación de cooperativas urbanas. En la actualización del modelo económico se reconoce y promueve, además de las formas de gestión estatal como manera principal en la economía nacional, las modalidades de la inversión extranjera, las cooperativas agropecuarias y no agropecuarias, los agricultores pequeños, los usufructuarios, los arrendatarios y las otras formas de gestión no estatal que surjan para contribuir a elevar la eficiencia económica del país.

En todo este orden interno patrio, a partir de los análisis realizados de los factores adversos reconocidos por la administración pública como son la baja eficiencia, la descapitalización de la base productiva y la infraestructura económica, el crecimiento poblacional envejecido; analizado a partir de los resultados de las experiencias obtenidas en el periodo comprendido desde 1961 hasta 1972 con el intercambio económico con la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas en los intentos de avanzar en la industrialización, en la diversificación agrícola y en la sustitución de las importaciones, no logrados de manera adecuada en esta etapa.

Con el proceso de rectificación de errores y tendencias negativas en la economía cubana fueron analizados y salieron los principales errores y deficiencias, como fueron la falta de crecimiento de los productos exportables, la incapacidad para sustituir importaciones, la falta de integralidad en la planificación, el incumplimiento de los cronogramas en las inversiones constructivas, la falta de correspondencia entre el trabajo científico y las necesidades del país.

La modificación del escenario internacional situó a Cuba en una posición desventajosa ante las afectaciones directas, como fue el parcial aislamiento internacional, la necesidad de reinsertar sus relaciones económicas en un mundo unipolar y la intensificación del bloqueo económico a finales de la década de los años noventa del pasado siglo, al decir de autores como Triana Cordoví.[[60]](#footnote-60) En correspondencia se valoran los objetivos que fueran planteados en la Resolución Económica del Quinto Congreso del Partido Comunista de Cuba, donde resultó necesario reorientar algunas políticas para enfrentar los complejos problemas derivados del entorno internacional, así como los que en el orden interno se presentaron. La problemática ambiental fue considerada también dentro de los Lineamientos del 6o Congreso del Partido Comunista de Cuba, la cual se vinculó con el control ambiental para fortalecer la institucionalidad estatal con la reorganización del Estado y del Gobierno, las transformaciones en relación con el uso y explotación de la tierra, el ahorro de portadores energéticos y el desarrollo de inversiones industriales estratégicas en el país que permitan el desarrollo futuro.

Empero, este autor considera que todas estas formulaciones permiten tomar posición en relación con el desarrollo de la forma de gestión estatal cubana con empresas amigables con el ambiente, integradoras de las políticas dentro de la actualización del modelo económico en el sector estatal cubano; donde la implementación de las herramientas de gestión en su conjunto por parte de la EFS y del Ministerio de Ciencias, Tecnología y Medio Ambiente juegan un rol esencial para alcanzar y garantizar el desarrollo sostenible.

La ejecución de la auditoría ambiental permitirá lograr empresas eficientes y competitivas en el mercado, al aplicarse los resultados de la ciencia, las tecnologías, la innovación en el cuidado de los recursos naturales, a través de acciones protectoras del entorno, del patrimonio y de la cultura de la nación cubana, a través de la Investigación+Desarrollo+Innovación, al decir de Parejo Alfonso[[61]](#footnote-61), Antúnez Sánchez[[62]](#footnote-62), y Lavandeira[[63]](#footnote-63).

La EFS en Cuba participó en el 2014 en dos auditorías de gestión coordinada al recurso hídrico en la capital de la nación, en atención a la tendencia internacional difundida por la OLACEFS en América Latina ejecutada en el Instituto Nacional de Recursos Hidráulicos y en la Cuenca Hidrográfica Vento Almendares como los dos primeros controles en materia ambiental ejecutados por la CGR, institución jurídica dentro del derecho administrativo reconocida como dominio público.

Cuba como país no participó en la auditoría de seguimiento al cambio climático y a la de gestión coordinada a la biodiversidad realizada en esta región, aspectos señalados por la Contralora General Bejerano Portela[[64]](#footnote-64) en su informe a la Asamblea Nacional en Cuba, en el cual se significó las deficiencias detectadas al realizar esta evaluación, las que signaron el incumplimiento de las políticas públicas en materia ambiental y la necesidad de renovar la legislación en materia ambiental, como elementos de prioridad.

Es criterio de este autor que todo este análisis puede ser tomado en cuenta para realizar la auditoría de gestión coordinada a la biodiversidad y cuando se decida practicar esta tipología de auditoría a las formas de gestión del sector estatal cubano, toda vez que es la forma que mayor predominio tiene el país. Que permita lograr la meta hacia la sostenibilidad ambiental.

**V. A manera de conclusión**

La auditoría ambiental emergió debido a la contaminación empresarial y su enfrentamiento por el Estado, su génesis fue la auditoría social. Se consolida posteriormente como acción de control practicada por las Entidades Fiscalizadores Superiores y las Sociedades Mercantiles, posee una construcción jurídica a partir de estar reconocida en Acuerdos y Convenios Internacionales, es introducida en los derechos internos mediante los textos constitucionales, las leyes ambientales y de contralorías, le brindan solidez y sustento para el desarrollo de políticas ambientales como una 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 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 al normas ISO y las EMAS.

Las insuficiencias fundamentales detectadas en torno a la ordenación jurídica de la auditoría ambiental en Cuba se centran en la inexistencia de tratamiento jurídico científico, no existe un programa para esta tipología de auditoría, no se aplica la contabilidad ambiental, incoherencia por la norma que regula la auditoría estatal, falta de reconocimiento en la Ley de Medio Ambiente y en las normativas del Derecho de la Empresa, la obsolescencia tecnológica, la heterogeneidad industrial y las deficiencias en la regulación de la responsabilidad ambiental.

La auditoría ambiental en su ejecución se vincula a los principios del derecho ambiental, ellos le permiten informarse en su realización como un proceso y, a la vez, un procedimiento al equipo auditor que la realiza, permite evaluar la gestión ambiental de los sujetos auditados en las formas de gestión estatal y no estatal. Certificándoles su gestión y, con ello, el aporte de valores agregados por ser más integradora, por lo cual la empresa y la industria participan en el mercado de bienes y servicios con mayor competitividad empresarial, ante barreras comerciales exigentes. Toda vez que el país está necesitado de transitar de la certificación de la calidad de los servicios hacia la certificación ambiental con la ecoetiqueta.

**VI. Fuentes de consulta**

Bibliográficas

* Alvarado Riquelme, M., *Teoría y práctica de la auditoría*, España, Pirámide, 2014.
* Bellotti, María, *El principio de precaución ambiental*, Argentina, Editorial Lerner SRL, 2006.
* Besa Antunes, Paulo de, *Derecho ambiental*, Brasil, Lumen Juris, 2011.
* Bustamante Alsina, Jorge, *La ecoauditoría empresarial en la Unión Europea*, Argentina, Editorial Abeledo Perrot, 2008.
* Carmona Lara, María, *Aspectos jurídicos de la auditoría ambiental*, México, UNAM, 2005.
* Demaldé, Cristina, *El principio de precaución en el daño ambiental*, México, UNAM, 2011.
* Fernández de Gatta Sánchez, *Las auditorías ambientales*, España, Editorial Tirant lo Blanch, 2008.
* Gómez Orea, Domingo, *Auditoría ambiental: un instrumento de gestión en la empresa*, España, Agrícola Española, 1994.
* Jaquenod de Zögön, Silvia, *El derecho ambiental y sus principios rectores*, España, Dykinson, 1991.
* Lorenzetti, Ricardo, *Teoría del derecho ambiental*, México, Porrúa, 2008.
* Lozano Cutanda, Blanca, *Manual de derecho ambiental administrativo*, 3a ed., España, Dykinson, 2003.
* \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, *Tratado de derecho ambiental*, España, Editorial CEF, 2015.
* Martín Mateo, Ramón, *Tratado de derecho ambiental*, España, Trivium, 1991, v. I.
* \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, *El etiquetado ecológico, nuevo instrumento para la tutela ambiental*, España, Trivium, 1994.
* Murad Robles, Pedro, *La auditoría ambiental voluntaria*, México, Instituto Nacional de Ecología-Semarnat, 2009.
* Nogueira López, Alba, *Ecoauditorías, intervención pública ambiental y autocontrol empresarial,* España, Marcial Pons, 2000.
* Parejo Alfonso, Luciano, *El derecho al medio ambiente y la actuación de la administración pública*, España, Aranzadi, 2013.
* \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, *El derecho ante la innovación y los riesgos derivados del cambio climático,* España, Tiran lo Blanch, 2015.
* Rinaldi, Gustavo, *La evaluación del impacto ambiental estratégica*, Argentina, PNUMA-ONU, 2013.
* Sanz Rubiales, Iñigo, *El mercado de los derechos a contaminar*, España, Lex Nova, 2012.
* Sanz Larruga, Francisco, *El concepto de responsabilidad compartida y el principio de subsidiariedad en el derecho ambiental,* España, Editorial Instituto de Estudios de la Administración Local, 2009.

Hemerográficas

* Antúnez Sánchez, Alcides Francisco, “Disquisiciones teóricas, doctrinales y exegéticas sobre la praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica”, *Revista Dos Tribunais*, núm. 951, Brasil, 2015.
* \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, *“*La auditoría ambiental, la industria amigable con el ambiente y el desarrollo sostenible”, *Revista Cofín Habana*, núm. 2, Cuba, 2015.
* *\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, “*La auditoría ambiental, nexo con la empresa amigable con el ambiente. Desarrollo sostenible”, *Revista de Auditoría Pública, Órganos Autonómicos de Control Público*, núm. 65, España, 2015.
* \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, “La auditoría ambiental practicada por la Contraloría General de la República de Cuba. Las formas de actividad administrativa en la actualización del modelo económico cubano para el futuro ordenamiento jurídico en el desarrollo del derecho ambiental patrio”, *Revista Temas Socio-Jurídicos*, núm. 68, Colombia, 2015.
* \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, “La auditoría ambiental: una revisión y propuestas en clave de su función pública y dimensión empresarial”, *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, núm. 26, España, 2015.
* \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, “La auditoría ambiental y la industria amigable con el ambiente, meta del desarrollo sostenible en el derecho ambiental para Cuba por parte de la CGR”, Revista *Diálogos de Derecho y Justicia*, núm. 16, Colombia, 2015.
* \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, “Nuevas tendencias de la auditoría con enfoque ambiental”, *Revista Urbe et Ius, Argentina*, 2015.
* \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, “Una primera mirada al seguro ambiental y el desarrollo sostenible como parte de la política empresarial cubana”, *Revista de Derecho, Doctrina y Legislación Ambiental Abeledo Perrot*, núm. 41, Argentina. 2015.
* Astrong, Mario, “La responsabilidad social empresarial”, *Revista del Centro Empresarial Moderno*, Perú, 2012.
* Basurto González, Daniel, “Responsabilidad social y ambiental en las empresas”, *Revista Política y Gestión Empresarial*, México, 2012.
* Bellorio Clabot, Dino, “El nuevo paradigma ambiental y jurídico”, *Revista Iberoamericana de Derecho Ambiental y Recursos Naturales*, Argentina, 2013.
* Caferrata, Néstor Alfredo, “Teoría de los principios del derecho ambiental”, *Revista Abeledo Perrot*, Argentina, 2009.
* Drnas De Clément, Zlata, “Elementos esenciales del principio de precaución ambiental”, Argentina, Anuario del CIJS, 2007.
* Fernández de Gatta Sánchez, Dionisio, “Principios del derecho ambiental, la responsabilidad social corporativa en materia ambiental”, *Boletín Económico ICE*, núm. 2824, España, 2004.
* Jordano Fraga, José, “Viejos y nuevos retos de la evaluación de impacto ambiental”, *Revista de Derecho Ambiental*, España, 2010.
* Lavandeira, Xavier, “Cambio climático y políticas impositivas de control”, *Revista Universidad de Vigo*, España, 2014.
* Lustosa da Costa, Carlos, “Las auditorías coordinadas y sus contribuciones para los Estados Federales: la experiencia de la auditoría en la Amazonía”, *Revista OLACEFS*, núm. 15, Brasil, 2014.
* Lineamientos Económicos, VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, La Habana, Editorial Política, 2011.
* Martín Mateo, Ramón, “La ecoauditoría”, *Boletín de Estudios Económicos*, núm. 150, España, 1993.
* Mora Ruiz, Manuela, “Tendencias del derecho administrativo. El derecho administrativo ambiental: transformaciones en el derecho administrativo general”, *Revista Derecho y Conocimiento*, España, 2012.
* Murillo Jorge, Marino, Implementación de los Lineamientos del 6o Congreso del Partido Comunista de Cuba, VIII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular, 1er periodo de sesiones, La Habana, 2013.
* Nogueira López, Alba, “Hacia un EMAS de alcance internacional en competencia con la ISO 14001: notas a la revisión del Reglamento EMAS”, *Revista Electrónica Actualidad Jurídica Ambiental*, España, 2010, disponible en <http://www.actualidadjuridicaambiental.com>, consulta: 07/01/16.
* Ospina Duque, Ramón, “La reingeniería de procesos: una herramienta gerencial para la innovación y mejora de la calidad en las organizaciones”, *Revista de Psicología y Administración de Empresas*, Madrid, España, 2011.
* Rinaldi, Gustavo, “Seguro ambiental, ejes”, *Revista Derecho Integral*, Argentina, 2012.
* Sanz Larruga, Francisco, “El principio de precaución en la jurisprudencia comunitaria”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, núm. 1, España, 2002.
* Sales de Freitas, Joycemara, “Auditoría Externa Ambiental como instrumento de defensa del medio ambiente”, *Revista De Jure*, núm. 20, Brasil, 2013.
* Triana Cordoví, Juan, “La economía cubana: balance de las transformaciones y perspectivas. Cuba: ¿De la actualización del modelo económico al desarrollo”, *Revista de Contabilidad y Finanzas Cofín Habana*, La Habana, 2013.

**Nota editorial:**

Las fuentes electrónicas y/o sitios fueron corroborados mediante consulta el 07/01/16 con fines de actualización.

1. Wolisky, Jaime, *Manual de auditoría integral y ambiental*, Argentina, Buyatti, 2012. Las primeras contribuciones sobre el control ambiental aparecen en la doctrina contable con la auditoría pública, lo que contribuyó a su reconocimiento en la doctrina jurídica. [↑](#footnote-ref-1)
2. González Malaxechevarría, Ángel, “La auditoría ambiental, evolución histórica”, *Revista del Colegio de Auditores*, España, 1997, pp. 5-39 [↑](#footnote-ref-2)
3. Conesa Fernández-Vitora, Vicente, *Instrumentos de la gestión ambiental en la empresa*, España, Mundi-Prensa, 1997, pp. 3-59 [↑](#footnote-ref-3)
4. Terán Contreras, Juan, “Instrumentos fiscales de la gestión ambiental”, Revista de Economía Aplicada, núm. 29, España, 2009. [↑](#footnote-ref-4)
5. Bifaretti, Marcela, “La importancia de los costos ambientales en el sistema de información contable”, *Revista de Contabilidad y Auditoría*, Argentina, 2008, pp. 3-42. [↑](#footnote-ref-5)
6. Caferrata, Néstor Alfredo, *Introducción al derecho ambiental*, México, PNUMA-Semarnat, 2003, pp.7-11. Primeras contribuciones de la auditoría ambiental como institución desde la ciencia contable, ejecutada por la Administración Pública. [↑](#footnote-ref-6)
7. Carmona Lara, María, “Derecho ambiental”, *Revista de derecho UNAM*, México, 2010, p. 12. Posiciones jurídicas permiten conocer el método aplicado a la auditoría ambiental, tutelada en los ordenamientos jurídicos desde el derecho administrativo ambiental. [↑](#footnote-ref-7)
8. Martín Mateo, Ramón, *Derecho administrativo ambiental*, 6a ed., España, Trivium, 1997, pp. 1-79. [↑](#footnote-ref-8)
9. Besa Antunes, Paulo de, Derecho ambiental, 12a ed., Editorial Lumen Juris, Brasil, 2010, pp.211-253. [↑](#footnote-ref-9)
10. Lorenzetti, Ricardo, *Teoría del derecho ambiental*, México, Porrúa, 2008, pp.1-37. Responsabilidad de la administración y el ciudadano en la protección ambiental con la auditoría. [↑](#footnote-ref-10)
11. Sanz Larruga, Francisco, *Sostenibilidad ambiental y derecho administrativo: ¿nuevo remedio ante la crisis económica o una exigencia constitucional? A propósito de la nueva Ley de Economía Sostenible*, VI Congreso de la Asociación de profesores de Derecho Administrativo, Palma de Mallorca, 2011. [↑](#footnote-ref-11)
12. Betancort Rodríguez, Andrés, *Derecho Ambiental*, Madrid, Las Rosas, 2014. [↑](#footnote-ref-12)
13. Mora Ruíz, Manuela, “La gestión ambiental compartida: función pública y mercado”, *Revista Catalana de Derecho Ambiental*, núm. 4, España, 2012. [↑](#footnote-ref-13)
14. Lozano Cutanda, Blanca, *Tratado de derecho ambiental*, España, CEF, 2015. [↑](#footnote-ref-14)
15. Méndez Gutiérrez del Valle, Ricardo, *Teoría de las revoluciones industriales*, España, Ministerio de Fomento, 2009. [↑](#footnote-ref-15)
16. Elstein, Steven, “La auditoría del medio ambiente crece y evoluciona para afrontar los retos de un ambiente cambiante”, *Revista de Auditoría Gubernamental*, INTOSAI, 2012. [↑](#footnote-ref-16)
17. Basurto González, Daniel, “Responsabilidad social y ambiental en las empresas”, *Revista Política y Gestión Empresarial*, México, 2012. [↑](#footnote-ref-17)
18. López Hernández, Antonio, “Auditoría y gestión de los fondos públicos”, *Revista de Auditoría Pública*, núm. 61, España, 2013. [↑](#footnote-ref-18)
19. Leff, Enrique, *Complejidad, racionalidad ambiental y diálogo de saberes*, Centro Nacional de Educación Ambiental, México, 2009. [↑](#footnote-ref-19)
20. Murad Robles, Pedro, *La auditoría ambiental voluntaria*, México, Porrúa, 2009. Concepto, antecedentes, fundamentación jurídica y evaluación de esta institución jurídica para concebir la empresa amigable con el ambiente. [↑](#footnote-ref-20)
21. Vázquez García, Aquilino, email: avazquez@secja.com.mx, fecha: 14 de abril de 2015, hora: 08.01 a.m. Sobre la consulta realizada sobre esta institución jurídica del derecho administrativo ambiental, Seminario de Derecho Ambiental, Facultad de Derecho, Universidad Nacional Autónoma de México, México D. F. [↑](#footnote-ref-21)
22. Fernández de Gatta Sánchez, Dionisio, Documento TOL 1.436.850, España, 2010, pp. 1-58. Hay consenso desde posiciones jurídicas en la Unión Europea para aplicar las herramientas de gestión y en especial la auditoría ambiental para construir empresas amigables con el ambiente. [↑](#footnote-ref-22)
23. Muñoz-Martín, Juan, “Ética empresarial, responsabilidad social corporativa y creación de valor compartido”*, Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad*, España, 2013. [↑](#footnote-ref-23)
24. Vega Centeno, Máximo, “La ética empresarial como creación de valor”, *Revista de Investigación, Universidad de Lima*, 2010. [↑](#footnote-ref-24)
25. Fernández de Gatta Sánchez, Dionisio, Documento TOL 1.436.850, España, 2010, pp. 1-58. Refiere los criterios jurídicos en la Unión Europea para aplicar las herramientas de gestión (auditoría ambiental) y construir negocios amigables con el ambiente. [↑](#footnote-ref-25)
26. Antúnez Sánchez, Alcides Francisco, *Disquisiciones teóricas, doctrinales y exegéticas sobre la praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica*, *Revista Dos Tribunais,* Thomson Reuters, núm. 951, Brasil, 2015, disponible también en hptt//www.thomsonreuters.com. [↑](#footnote-ref-26)
27. Martín Mateo, *op. cit.,* pp. 19-29. [↑](#footnote-ref-27)
28. Lorenzetti, *op. cit.,* p. 29 y ss. [↑](#footnote-ref-28)
29. Lozano Cutanda, *op. cit.,* pp. 1-20. [↑](#footnote-ref-29)
30. Naess, Arne, “Los movimientos de la ecología superficial y la ecología profunda”, *Revista Ambiente y Desarrollo*, Chile, 2007. [↑](#footnote-ref-30)
31. Antúnez Sánchez, Alcides Francisco, “La auditoría ambiental, principios del derecho ambiental que la informan”, *Revista del Tribunal de Cuentas*, núm. 132, Brasil, 2015. [↑](#footnote-ref-31)
32. Caferrata, Néstor Alfredo, *Principios del derecho ambiental,* Perrot, Abeledo, Argentina, 2010. [↑](#footnote-ref-32)
33. Lorenzetti, Ricardo, *Teoría del derecho ambiental*, México, Porrúa, 2008. [↑](#footnote-ref-33)
34. Bellotti, María, *El principio de precaución ambiental*, Argentina, Editorial Lerner SRL., 2006. [↑](#footnote-ref-34)
35. Martín Mateo, Ramón, *Tratado de derecho ambiental*, España, Trivium, 1991, v. I. [↑](#footnote-ref-35)
36. Lozano Cutanda, Blanca, *Tratado de derecho ambiental*, España, CEF, 2015. [↑](#footnote-ref-36)
37. Fernández de Gatta Sánchez, Dionisio, *La responsabilidad social corporativa en materia ambiental*, Boletín económico, núm. 2824, España, 2011. [↑](#footnote-ref-37)
38. Sanz Larruga, Francisco, *El concepto de responsabilidad compartida y el principio de subsidiariedad en el derecho ambiental*, España, Instituto de Estudios de la Administración Local, 2009. [↑](#footnote-ref-38)
39. Botassi, Carlos, *Derecho administrativo ambiental*, Argentina, Platense, 1997. [↑](#footnote-ref-39)
40. Besa Antunes, Paulo de, *Direito ambiental*, Brasil, Lumen Juris, 2010. [↑](#footnote-ref-40)
41. Caraballo Maqueira, Leonel, *El pensamiento ambiental* *cubano*, La Habana, Pablo, 2011. [↑](#footnote-ref-41)
42. Rey Santos, Orlando, *Fundamentos del derecho ambiental*, La Habana, CIABO, 2013. [↑](#footnote-ref-42)
43. Cánovas González, Daimar, “Necesidades y potencialidades del derecho ambiental cubano”, *Revista Cubana de Derecho Ambiental*, La Habana, CITMA, 2012. [↑](#footnote-ref-43)
44. Antúnez Sánchez, Alcides Francisco, “La auditoría ambiental, la industria amigable con el ambiente y el desarrollo sostenible”, *Revista de Contabilidad y Finanzas* *Cofín Habana*, La Habana, Universidad de La Habana, 2015. [↑](#footnote-ref-44)
45. Padin, María, “La auditoría ambiental y las normas ISO 14000”, *Revista Foro de Contabilidad Ambiental y Social*, núm. 5, Argentina, 2011. [↑](#footnote-ref-45)
46. Viguri Perea, Alberto, “La responsabilidad en materia medio ambiental, la auditoría ambiental y el seguro”, *Revista Española de Seguros*, núm. 5, España, 2010. [↑](#footnote-ref-46)
47. Cabeza Ares, Alberto, “Los seguros de responsabilidad civil medio ambiental en la obligación de reponer y restaurar el medio ambiente alterado”, España, Trivium, 2003. [↑](#footnote-ref-47)
48. Antúnez Sánchez, Alcides Francisco, “Una primera mirada al seguro ambiental y el desarrollo sostenible como parte de la política empresarial cubana”, *Revista de Derecho, Doctrina y Legislación Ambiental Abeledo Perrot*, núm. 41, Argentina, 2015. [↑](#footnote-ref-48)
49. Lorenzetti, Ricardo, *Teoría del derecho ambiental*, México, Porrúa, 2008. [↑](#footnote-ref-49)
50. Fernández de Gatta Sánchez, Dionisio, Documento TOL 1.436.850, España, 2010. El régimen jurídico de las evaluaciones de impacto ambiental, las evaluaciones estratégicas y las auditorías ambientales. [↑](#footnote-ref-50)
51. Sanz Rubials, Iñigo, “Precisiones sobre algunos desarrollos recientes de la política ambiental europea”, *Revista de Estudios Europeos*, núm. 59, España, 2012. [↑](#footnote-ref-51)
52. Lozano Cutanda, *op. cit.*, pp. 11-29. [↑](#footnote-ref-52)
53. Martín Mateo, *op. cit*., pp. 17-37. [↑](#footnote-ref-53)
54. Betancort Rodríguez, *op. cit*. pp. 5-47. [↑](#footnote-ref-54)
55. Fernández de Gatta Sánchez, *op. cit*, pp. 1-58. [↑](#footnote-ref-55)
56. Mora Ruiz, Manuela, “La gestión ambiental compartida: función pública y mercado”, *Revista Catalana de Derecho Ambiental*, núm. 4, España, 2012, pp. 1-428. La tutela ambiental, la función pública de protección medio ambiental en las formas de gestión. [↑](#footnote-ref-56)
57. Martín Mateo, *op. cit*. pp.115-137. [↑](#footnote-ref-57)
58. Fernández de Gatta Sánchez, *op. cit*. pp.1 y ss. [↑](#footnote-ref-58)
59. Nogueira López, Alba, “Hacia un EMAS de alcance internacional en competencia con la ISO 14001: notas a la revisión del Reglamento EMAS”, *Revista electrónica Actualidad Jurídica Ambiental*, España, 2010. [↑](#footnote-ref-59)
60. Triana Cordoví, Juan, “La economía cubana: balance de las transformaciones y perspectivas. Cuba: ¿De la actualización del modelo económico al desarrollo, necesidad del país de obtener flujos de capital a través de la inversión extranjera para modernizar la industria”, *Revista de Contabilidad y Finanzas Cofín Habana*, La Habana, 2013, disponible en hptt//www.cofinhab.uh.cu*/*, consulta: 07/01/16. [↑](#footnote-ref-60)
61. Parejo Alfonso, Luciano, “El derecho ante la innovación y los riesgos derivados del cambio climático, el régimen jurídico legal general de los bienes públicos”, España, Tirand lo Blanch, 2015, pp. 15-54. [↑](#footnote-ref-61)
62. Antúnez Sánchez, *op. cit.* pp. 1-25 [↑](#footnote-ref-62)
63. Lavandeira, Xavier, “Cambio climático y políticas impositivas de control”, *Revista Universidad de Vigo, España*, 2014, pp. 1-24. [↑](#footnote-ref-63)
64. Bejerano Portela, Gladys, Informe a la Asamblea Nacional del Poder Popular, 2o periodo de sesiones, VIII Legislatura, sobre las Auditorías de gestión cooperadas, ejecutadas por la Contraloría General de la República a los recursos hídricos en la nación, Cuba, 2014, pp. 3-54. Es considerado como el precedente en la nación de la práctica de la auditoría ambiental, luego de su aprobación en el Reglamento del 2010; Informe regional Auditoría Coordinada a los Recursos Hídricos, CONTEMA-OLACEFS, 2014, pp. 37-40. [↑](#footnote-ref-64)