

**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.**

Alcides Francisco Antúnez Sánchez*
Recibido: Enero 26 de 2015
Aprobado: Mayo 2 de 2015

RESUMEN

Este trabajo busca dar cuenta del desarrollo de la regulación jurídica de la auditoría ambiental en la forma de gestión estatal cubana, realizado a través de un análisis histórico, teórico y legislativo, permite formular presupuestos teóricos para actualizar las disposiciones jurídicas normativas. A tales efectos, se realiza un estudio del desarrollo que ha tenido la regulación jurídica de la tipología de control ambiental en la empresa estatal, la necesidad de implementarla para construir la ecoempresa en la actualización del modelo económico que se implementa por la Administración Pública. Para desarrollar este análisis se utilizan los métodos teóricos de investigación como son el exegético-jurídico, el histórico-lógico y el de análisis-síntesis.

Palabras claves: auditoría ambiental, desarrollo sostenible, ecoempresa.

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

ENVIRONMENTAL AUDIT PERFORMED BY THE GENERAL COMPTROLLER OF CUBA REPUBLIC. ADMINISTRATIVE ACTIVITY WAYS IN THE UPDATING OF THE CUBAN ECONOMIC MODEL FOR THE FUTURE DEVELOPMENT OF ENVIRONMENTAL HOMELAND LAW.

ABSTRACT:

This paper seeks to explain the development of the legal regulation of the environmental audit in the way of Cuban state management, through a historic, theoretical and legislative analysis. It allows to formulate theoretical to update the legal regulations. Therefore, it has been undertaken a study of the development of the legal regulation of the typology of environmental control in the state enterprise, and of the need to implement it to build the eco-enterprise in the updating of the economic model that is introduced by the Public Administration. In order to develop this analysis, the theoretical research methods such as the exegetical –law, the logical – historical and the analysis synthesis are used.

Key words: Environmental audit, eco-business, sustainable development.

1. ANÁLISIS HISTÓRICO, TEÓRICO Y LEGISLATIVO DE LA PRÁCTICA DE LA AUDITORÍA AMBIENTAL EN CUBA

“Los saberes contables e históricos señalan los albores del ejercicio de la auditoría como función pública, que en su generalidad no era conocida a consecuencia de ser Cuba una colonia española” (Armada Trabas, 2010). En el período del siglo XVII hasta el XVIII, el control por la Administración de las finanzas públicas estuvo constituido por los órganos de la Intendencia de Hacienda y el Tribunal de Cuentas, que realizaron las funciones de percepción, registros contables y la vigilancia de las rentas y los recursos públicos¹.

El siglo XIX, con el Decreto No. 78, Ley del Poder Ejecutivo, reguló las funciones de fiscalización, ejercitadas por el Interventor General de la República. La Constitución de la República de esta época, reguló la función de fiscalización a los bienes públicos por el Ministerio de

¹ Entidad fortalecedora de la Intendencia de Hacienda, ambos órganos tuvieron las funciones de conocimiento y vigilancia de los registros contables, las rentas y los recursos públicos, perfeccionados con la introducción de mecanismos más eficientes y eficaces en salvaguardar la Hacienda Pública de la Colonia Española. Autores desde las ciencias contables e históricas coinciden en considerar este el punto de partida de los orígenes de la actividad del control público en el país.

Hacienda, institución creada por Ley Orgánica del Poder Ejecutivo². Se evidencia además la creación del Tribunal de Cuentas³, en sus funciones fiscalizó el patrimonio, los ingresos, los gastos del Estado y a los organismos autónomos.

Los cambios acontecidos a nivel mundial en los objetivos de la auditoría, que se dedicaba en sus orígenes a la detección de fraudes, revisión de los sistemas y obtención de las evidencias; se ha extendido al control de los recursos naturales al tomarse conciencia mundial de los altos índices de contaminación generados por las industrias para proteger a la naturaleza. Factores que propiciaron se reconocieran otros tipos de auditorías como las de gestión y operativas, la de eficiencia y la de economía, respondieron a las necesidades sociales vinculadas a la tipología de control ambiental; como el instrumento protector del medio ambiente, integrada a la realización de las revisiones clásicas que se efectuaban en otras ramas y sectores de la industria.

Al triunfar la Revolución, el gobierno decide dotar al país de un mecanismo más eficaz para salvaguardar los intereses del pueblo, es creado en 1959 el Ministerio de Recuperación de Bienes Malversados para proseguir esta función pública, A raíz de los cambios y modificaciones en la estructura económica del país, y al sustituirse el Tribunal de Cuentas en 1960. Para 1961, se constituye el Ministerio de Hacienda con la Ley No. 943, se le conceden funciones para la comprobación de los gastos del Estado con la Dirección de Comprobación, encargada de realizar la fiscalización. Al finalizar 1965, éste es disuelto, pasan las funciones al Banco Nacional de Cuba, con la misma Dirección de Comprobación, con la función rectora de ejercitar la auditoría estatal. Con posterioridad, se creó el Ministerio de Industrias⁴ y con ello la decisión de conformarse las primeras Unidades de Auditoría Interna en los organismos de la Administración Pública y extender esta actividad en todo el territorio nacional.

En 1976, con la institucionalización estatal sustentada en la Ley No. 1323 (Tay Araujo, 2006, p.7), crea el Comité Estatal de Finanzas, se reanuda la Dirección de Comprobación y con esta la práctica de la

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

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

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

auditoría estatal por parte del Estado⁵. Sustentada a partir de lo establecido en el texto constitucional cubano, artículo 10 y cito:

... todos los órganos del Estado, sus dirigentes, funcionarios y empleados, actúan dentro de los límites de sus respectivas competencias y tienen la obligación de observar estrictamente la legalidad socialista y velar por su respeto en la vida de toda la sociedad... (Hernández, 2011, p.29-46)

Función pública concebida por el Derecho Administrativo dentro de las formas de actividad administrativa como una función de policía en cabeza de la nación, al ser valorado por el autor que en la nación la mayor representatividad de empresas están en la forma de gestión estatal, regulada a partir del texto constitucional y en el ordenamiento jurídico sustantivo en los Decretos Leyes No. 67 de 1983 y el 147 de 1994⁶, que se han modificado al continuarse reformando los organismos que componen la Administración Pública. La década de los 80 muestra sucesos internacionales y nacionales ocurridos con repercusión en la actividad de la auditoría estatal, vinculadas al desplome del campo socialista y con la Unión Soviética como principal socio comercial⁷; elementos que obligaron al Estado a buscar otros horizontes en la actividad económica y las relaciones comerciales, a través de asociaciones económicas con la inversión extranjera, como es el caso de los bloques económicos que hoy aparecen en América Latina como son el MERCOSUR, UNASUR y el ALBA⁸.

En 1994, cesan las funciones del Comité Estatal de Finanzas y Precios, trasladadas al Ministerio de Finanzas y Precios⁹ y con ello la Oficina

5 Ver: *Comité Estatal de Finanzas*. Ejercitó esta actividad de control, Decreto Ley No. 159, *De la Auditoría*. G.O. Extraordinaria No. 20 de fecha 3 de julio de 1995.

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

7 *Consejo de Ayuda Mutua Económica*. Bloque económico que existió en los países que conformaron los Estados Socialistas en el siglo XX.

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

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

Nacional de Auditoría. Tuvo su sustento legal en el Decreto Ley No. 159 de 1995¹⁰, Ley de la Auditoría. Practicada a las formas de gestión estatal y por las Sociedades Civiles legitimadas, respaldada en el Acuerdo No. 2819 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros de 1995 y en el Decreto No. 228 de 1997 para ejecutar la potestad sancionadora. La ONA, tuvo como objetivos organizar y dirigir toda la actividad de control en el territorio nacional, se establecieron principios, normas y demás procederes sobre la auditoría y con ello ejecutar el control público a las formas de gestión. El Ministerio de Finanzas y Precios, al tomar el control dictó directivas para la confección del plan de auditorías de la Administración Pública y de los Órganos Locales del Poder Popular, confeccionó programas y guías metodológicas, sustentadas en el Decreto Ley No. 159 de 1995. Creando el Registro de Auditores para su habilitación pública¹¹.

De 1985 hasta 1993, fueron realizados otros estudios vinculados con la forma más ventajosa de implementar y fortalecer los mecanismos de control, para crear un órgano de fiscalización superior. Entre 1999 al 2000, continuaron otros estudios para consumir la propuesta de crear un órgano soberano, sobre la base de la experiencia alcanzada en la región de América Latina y la Unión Europea, en correspondencia con las regulaciones de las Entidades Fiscalizadoras y se adaptara a las características de Cuba, a las nuevas concepciones mundiales y a los hechos internacionales.

Para ello se crea el Ministerio de Auditoría y Control¹², organismo que ejerció funciones revolucionarias, modernas, de elevados valores, con el control adecuado en la eficiencia de la economía y la probidad de los funcionarios y directivos. Encargado de dirigir, ejecutar y controlar la aplicación de la política del Estado y del Gobierno en las materias de auditoría gubernamental, fiscalización y control; para regular, organizar, dirigir y controlar, a través de metodologías todo el Sistema Nacional de Auditoría. Las funciones de la actividad de auditoría atribuida a la ONA

10 Decreto Ley No. 159. *Ley de la Auditoría*. G.O. Ordinaria No. 20 de fecha 3 de julio de 1995. Ministerio de Justicia. Cuba.

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

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

y al Ministro de Finanzas, excepto la contenida en el artículo 33, del Decreto-Ley No. 159 de 1995, fueron asumidas por este nuevo organismo, el Decreto-Ley 219 de 2001 fue su sustento legal, diferenciándolo de la ONA. En función de los tres principios básicos con los que fue creado, con las funciones de prevenir, detectar y enfrentar los actos de corrupción administrativa, el autor considera que le impregnó una nota diferente a la actividad de control, además de la función tradicional de la auditoría pública.

En el siglo XX no se percibió la práctica de la auditoría ambiental en la nación, al no estar reconocida en las normativas jurídicas que regulaban esta actividad, a pesar de las alertas promovidas por parte del Secretario General de las Naciones Unidas para proteger el medio ambiente realizadas a los estadistas¹³. Es apreciada la labor desempeñada por otros organismos, quienes a través de la potestad inspectora y la sancionadora ejecutaron acciones vinculadas con el control ambiental en correspondencia con las alertas del PNUMA. Demuestran que la práctica de la auditoría pública por parte de la ONA y del MAC, continuó dirigida en esencia a la revisión de los sistemas contables del sector estatal, prueban que sus primeras manifestaciones como instrumento de gestión ambiental no se practicó, solo existen evidencias de su ejecución en las tipologías de las auditorías de gestión y la de cumplimiento, que controlaron algunas temáticas vinculadas a la protección ambiental, caracterizadas por ser gratuitas, obligatorias y ejecutadas a través de un plan y metodologías aprobadas por la Entidad Fiscalizadora que tiene su encargo público.

En el proceso de institucionalización es también apreciado por el autor que la auditoría estatal y en especial la protección ambiental ha tenido un espacio superior a partir de su regulación normativa en el texto constitucional, refrendado en ulteriores leyes dictadas por el órgano con competencia en materia ambiental, como parte del derecho sustantivo, se evidencia que el Estado ha dictado acciones protectoras dirigidas hacia la naturaleza, en correspondencia a los Tratados ambientales, constatados a partir del Capítulo I del texto Constitucional: Fundamentos Políticos, Sociales y Económicos del Estado, al distinguirse cuatro ámbitos de incidencia interrelacionados: la protección del medio ambiente como principio constitucional rector de

13 Día mundial del Medio Ambiente: "hoy más que nunca, la vida sobre la tierra exige de todos un sentido de responsabilidad universal: nación a nación, persona a persona, responsabilidad humana para todas las demás formas de vida...Ya poseemos las habilidades técnicas para detener tendencias destructivas y colocar nuestras economías sobre una base más sostenible". PNUMA-ONU. 2001.

la política económica y social, la función pública de protección ambiental como mandato de acción para el Estado, la protección ambiental como ámbito de atribuciones y competencias y la protección de los recursos naturales y de todo el rico potencial de la naturaleza como un deber ciudadano¹⁴. Su aplicación se instituye como un principio constitucional de actuación de los órganos estatales y se convierte en el soporte informador del ordenamiento jurídico nacional.

En el artículo 27, se consagra la protección ambiental como función pública. Técnicamente, a la vez que se habilitaron los órganos competentes para que intervengan en la protección del medio ambiente inspirados en el desarrollo sostenible, se ordenó la aplicación de dicha habilitación con el objetivo de “hacer más racional la vida humana y asegurar la supervivencia, el bienestar y la seguridad de las generaciones actuales y futuras” con lo que la solidaridad en términos de equidad inter e intrageneracional, la racionalidad y la sostenibilidad.

No obstante, se reconoce que quedan retos ambientales en la Constitución para reforzar las materias vinculadas a la protección del ambiente, a partir de los principios de organización y actividad de los órganos estatales establecidos en el artículo 68, se integran y desarrollan sus acciones sobre la base de la democracia socialista; en las tareas de su competencia; la obligatoriedad de las disposiciones de los órganos superiores para los inferiores; la subordinación y rendición de cuentas de estos últimos a los primeros, garantizando el respeto, la articulación y el control de la política ambiental¹⁵.

Se valora la labor de la Comisión Nacional para la Protección del Medio Ambiente y Conservación de los Recursos Naturales, con el soporte legal en la Ley No. 33 de 1981 y en el Decreto Ley No. 118 de 1990¹⁶, y la adecuación cubana de la Agenda 21 en 1993 como el último período dentro de toda esta labor medio ambiental por parte del Estado en el pasado siglo, corroboran haberse practicado la potestad inspectora como función pública.

¹⁴ Constitución de la República de 1976. G.O. Extraordinaria No. 7, de fecha 1 de agosto de 1976. Año XC, p.12. Modificaciones realizadas en el 1992 y 2002. Cuba. Coinciden Lissette PEREZ HERNANDEZ. *Temas de Derecho Constitucional Cubano*. Editora Félix Varela. Cuba. 2002. pp.11-384. Fernando ALVAREZ TABIO. *Comentarios a la Constitución Socialista*. Editora Ciencias Sociales. Cuba. 1997. pp.124-125.

¹⁵ Constitución de la República de Cuba. G.O. Extraordinaria no. 3, de fecha 31 de enero de 2003, Cuba.

¹⁶ Ley No. 33, *Ley del Medio Ambiente y los recursos naturales*. Disposición Especial Segunda. G.O. Ordinaria No. 17, de fecha 12 de febrero de 1981. (Derogada por la Ley No. 81 de 1997, *Ley del Medio Ambiente*). Decreto Ley No. 118, *Estructura, organización y funcionamiento del Sistema Nacional de Protección del Medio Ambiente y del uso racional de los recursos naturales, y su órgano rector*. G.O. Extraordinaria No. 1, de fecha 18 de enero de 1990.

Con la creación del CITMA, se materializó toda esta voluntad en la política ambiental, tuvo su sustento en un número indeterminado de Leyes, Decretos Leyes, Normas y Resoluciones, para garantizar la adecuada obediencia de la "*Ecuación Para la Vida*" (Caferrata, 2007). Toda esta comprensión de la legislación ambiental, resulta el principal reto de la sociedad cubana, como parte del programa de Educación y Divulgación Ambiental que se realiza en los medios de difusión, también en las Audiencias Públicas Ambientales¹⁷ para influir en la conciencia ambiental ciudadana.

Reconoce el autor que deberán ser analizados en estudios posteriores el tema de la recepción constitucional de los contenidos ambientales vinculados con la Ley No. 81 de 1997, sobre la práctica de la auditoría ambiental por el órgano de control¹⁸ y de las funciones a realizarse por el CITMA en su acompañamiento para conformar la ecoempresa. Como actividad de control, permitirá conocer los índices de contaminación, el uso e implementación de las tecnologías limpias¹⁹, la aplicación de la contabilidad ambiental y el uso eficiente de los sistemas de gestión ambiental; como meta hacia la sostenibilidad ambiental (Antunez Sánchez, 2012, p.25). Otros organismos de la Administración Pública en la nación, y por su interdisciplinariedad y multidisciplinariedad de la cuestión ambientalista realizan acciones de control, como son: el Ministerio de Salud Pública, el Ministerio del Interior, el Ministerio de Economía y Planificación, el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, entre otros.

Se aprecia la evaluación de impacto ambiental como herramienta de gestión, vinculada a las políticas del desarrollo económico-social, por la trascendencia y relación con la auditoría ambiental debería practicarse en su generalidad²⁰ Lo cual colisiona con los momentos de control tecnológico que corresponden a la auditoría no solo a la tecnología existente sino también a las previstas a introducirse por la **Administración Pública.**

17 *Audiencia Pública Ambiental*, mecanismo de participación, ofrece a la comunidad, a las autoridades y a las organizaciones la posibilidad de conocer, informarse sobre la conveniencia de una obra o actividad que se encuentre desarrollando o en proyecto y los impactos positivos o negativos que pueda causar al ambiente. En Cuba la realiza el CITMA en los Consejos Populares, a tenor de lo regulado en el Acuerdo No. 6176 de los Consejos de la Administración.

18 Acuerdo Consejo de Estado del 2010. *Reglamento de la Ley No. 107*, artículo 40, inciso c), sobre la participación del CITMA en la auditoría ambiental. Normativa que regula por vez primera en el país la *auditoría ambiental* como auditoría tipo. *G.O. Extraordinaria No. 32, de fecha 22 de noviembre 2010.*

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

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

Se valora que aún hay retos por vencer en el Derecho Ambiental patrio en materia de construcción doctrinal y legislativa al compararlo con los avances logrados en los países de Iberoamérica y de América Latina. Permitirían, la construcción futura de normativas adecuadas y coherentes para reducir la fragmentación que impera y transitar a otros niveles de evolución; les corresponderá a los ciudadanos y a los empresarios cumplirlas para no continuar con las conductas de contaminar y pagar, a fin de lograr el equilibrio entre el progreso y el medioambiente. Como nota distintiva la no inclusión por el legislador en la Ley No. 81 de 1995 a esta tipología de auditoría en las herramientas de gestión; con un mayor constructo desde las ciencias económicas (Armada Trabas, Metodología para desarrollar auditorías de gestión en Cuba, 2005)²¹, para coadyuvar a la recuperación económica²², presupuestos que conducirán a un estadio superior en la protección del bien jurídico ambiental, vinculada al desarrollo socio-económico con el uso apropiado de los sistemas de gestión como el componente clave. En todo el período se constata la existencia de pruebas dentro del ordenamiento jurídico interno de la institución jurídica, pero con sesgos en el constructo a partir de su tutela jurídica, al no disponerse su regulación en la Ley Ambiental²³ y no haberse regulado en la Ley de la Auditoría²⁴, no existen evidencias que permitan considerar la existencia de un constructo teórico-doctrinal desde las ciencias jurídicas.

En la actualización del modelo económico cubano, con la creación de la Contraloría General de la República como nuevo órgano de control, sustentado en la Ley No. 107 de 2009, permitió que el país se insertara en las novedosas tendencias internacionales declaradas por las Entidades Fiscalizadoras Superiores, como el órgano que auxiliará a la Asamblea Nacional y al Consejo de Estado en la ejecución de la más alta fiscalización sobre los órganos del Estado y del Gobierno, siendo continuador de las actividades que realizaron la ONA y del MAC²⁵. Como nota particular, es considerado que estamos en una etapa superior en la actividad de control, a

21 Ver: Armada, Elvira, (2005). Tesis doctoral: *Metodología para desarrollar auditorías de gestión en Cuba*.

22 *Estrategia Ambiental Nacional*: CITMA. Cuba. Versión 2007-2010. Versión 2010-2015. G.O. Ordinaria No. 30, de fecha 11 de abril de 2007.

23 Ley No. 81. *Ley del Medio Ambiente. Artículo 18*: La política ambiental cubana se ejecuta con los instrumentos de gestión como: la *Estrategia Ambiental Nacional*, el *Programa Nacional de Medio Ambiente y Desarrollo*, y en los programas, planes y proyectos de desarrollo económico social de la nación cubana. G.O. Extraordinaria No. 7 de fecha 11 de julio de 1997. Ministerio de Justicia. Cuba.

24 Decreto Ley No. 159, *De la Auditoría. Artículo 8*: De acuerdo con los objetivos que se persigan, la auditoría puede ser. *De gestión u operacional. Financiera o de Estados Financieros. Especial y Fiscal*. G.O. Ordinaria No. 20 de fecha 3 de julio de 1995. Ministerio de Justicia. Cuba.

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

partir de que su sustento legal da una atención adecuada al hecho de que tanto los daños como la restauración medio ambiental acarrear costos reales a la organización implicada al regularse la auditoría ambiental como una de las tipologías para la actividad de control en su Reglamento del 2010, cuestión que debió regularse en la Ley y no de la manera que lo hizo el legislador.

Las decisiones que determinaron la creación de este órgano superior han sido el respeto a la Convención Internacional contra la Corrupción, el control del Lavado de Dinero y los cambios de rendición de cuentas de esta actividad de control. Se reconoce a otros organismos de la Administración Pública facultados a practicar auditorías al amparo del ordenamiento jurídico, como el Ministerio de Finanzas y Precios mediante la Oficina Nacional de Administración Tributaria y al CITMA en relación con la auditoría ambiental para su acompañamiento a la CGR, al Ministerio de Informática y las Comunicaciones en relación con la auditoría homóloga, al Ministerio del Interior respecto a las relativas a protección de la información, criptología y seguridad informática, al Ministerio de Economía y Planificación y la Oficina Nacional de Estadística de Cuba en cuanto a la auditoría especial y las sociedades civiles de servicios y otras organizaciones que practican la auditoría independiente autorizadas por el Contralor General a través de su habilitación en el Registro conformado a estos efectos.

Este control ambiental en el país se ha iniciado, a partir de su introducción en el Reglamento de la Contraloría en el 2010, complementado en las directrices generales para su realización aprobadas en el 2013. Se valora la necesidad de un programa para esta tipología de auditoría y que se incluyan los elementos objetivos, subjetivos y formales en la normativa jurídica en atención a la transversalidad, multidisciplinariedad y multidimensionalidad de este control ambiental²⁶, en contradicción a las pautas de las Entidades

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

Fiscalizadoras Superiores de América Latina y el Caribe, que en estos temas tienen avances y en otras regiones del mundo se actualiza, renova y evoluciona como en la Unión Europea.

Por lo que habrá que atemperar la Ley Ambiental y otras normativas que hoy no se corresponden con lo regulado para esta tipología de auditoría. La Contraloría no la considera como un servicio público dentro de las formas de actividad administrativa, al estar concebida como una actividad de control en la Ley No. 107. Podrá ser aplicada al 100% a todas las formas de gestión estatal y no estatal, pero se estima que deberán crearse las condiciones como se organizará y demandará, requerirá de un diagnóstico de lo actual y puntual, que permita proyectar un plan, por su vínculo con otras herramientas de la gestión en su ejecución; Desde la arista económica, aparece la tributación ambiental como una novedad institucional, reconocida en el ordenamiento jurídico nacional.

Todo esto conllevará a que habrá que replantearse un nuevo Derecho Ambiental que permita equilibrar los fundamentos doctrinales, la normativa ambiental y la praxis jurídico-administrativa por los actores de la Administración Pública, por la multidimensionalidad que tiene la auditoría ambiental, permita el cambio en la forma en que el ser humano percibe su relación con el medio ambiente y cómo interactuará con él, por la transversalidad e interdisciplinariedad que posee la práctica de esta actividad de control ambiental, para su desarrollo y evolución desde la arista económica hacia la jurídica cuando se aplique, y con ello desarrollar la ecoempresa en la nación.

Otra valoración es la referida a la inexistencia de instituciones no reconocidas dentro del ordenamiento jurídico y en particular dentro del Derecho de la Empresa, entre ellas la auditoría ambiental, la responsabilidad social empresarial-ambiental-, las tecnologías limpias y la reingeniería empresarial. Vinculadas a la responsabilidad ambiental a través de la potestad inspectora y del control, permiten realizar el análisis y la evaluación por el autor los niveles de respuestas por parte del CITMA y del MINAGRI, las acciones a través de las verificaciones fiscales por la Fiscalía, con el mandato dispuesto en la Ley No. 81. La FGR acorde a la Instrucción No. 6 de 1997, en atención a la Ley No. 83 de 1997²⁷, ejecuta la verificación fiscal bajo las indicaciones e intereses

27 Ley No. 83. Fiscalía General de la República de Cuba. G. O. Ordinaria No.34 de fecha 11 de julio de 1997. Artículos 22 y 23. Verificaciones Fiscales. En atención a lo preceptuado en el artículo 17. Control y preservación de la Legalidad.

específicos que tenga el país; como procedimiento administrativo, responde a la función de averiguación, de control y verificación del cumplimiento de la legalidad. Dirigida en esencia a comprobar el cumplimiento de la Constitución, de las leyes y demás disposiciones legales por parte de los organismos del Estado y de sus dependencias, las direcciones subordinadas a los órganos locales del Poder Popular, las demás entidades económicas y sociales y por los ciudadanos, constreñidas en su mayoría a la observancia de la normativa penal.

La FGR a tenor del artículo 27 constitucional y el artículo 42 de la Ley No. 81 de 1995, regulan la función especial que posee este órgano en relación a la actuación fiscal para la tutela ambiental y el cumplimiento de la legalidad, de aquí que sea considerado por el autor la necesidad de la especialización en la materia ambiental para dar un mejor tratamiento a la protección ambiental (Muñoz Alfonso, 2013). Para esta actividad se auxilian de especialistas con la actividad de la Unidad de Medio Ambiente del CITMA, con la inspección ambiental; al amparo de la Resolución No. 130 del 2008 en su función del control, que se constriñe en su ejecución a la protección de los ecosistemas de interés de la nación.

El actuar de estas instituciones no se corresponde de manera adecuada en su mayoría con los problemas ambientales declarados en la Estrategia Nacional Ambiental²⁸ y en el Programa Nacional de Lucha Contra la Contaminación del Medio Ambiente²⁹, ambos del CITMA y del informe presentado por la Oficina Nacional de Estadísticas e Información sobre el Panorama Ambiental cubano (Planificación, 2013). Denotan un comportamiento no proporcional del nivel de respuestas por los actores competentes para realizar la inspección, el control interno, el control gubernamental, la fiscalización y la auditoría. Se constató que no existe la práctica de dar cuenta en las resoluciones judiciales a la Contraloría ni al CITMA para su posterior control a través de la auditoría por la Sala de lo económico de los Tribunales (Fournier Duharte, 2006).

La auditoría, en su regulación normativa nacional, en la doctrina consultada en la región Iberoamericana y de América Latina, no establece la certificación ambiental con la ecoetiqueta, por los beneficios que su valor agregado trae para el comercio a los empresarios que la solicitan.

28 *Estrategia Nacional Ambiental*. CITMA. Versión 2010-2015.

29 *Programa nacional de lucha contra la contaminación del medio ambiente*. 2009-2015. Resolución No. 23. G.O. Ordinaria No.1, de fecha 8 de enero de 2010. Instrumento rector que establece las proyecciones de trabajo en este tema a nivel nacional, los mecanismos para el control, su revisión y actualización en relación a la Estrategia Nacional Ambiental dirigida a los OACEs.

En el caso cubano, a consecuencia del hostigamiento político sostenido por el bloqueo económico por más de 50 años, la amenaza latente a la seguridad y a la soberanía por los Estados Unidos de Norteamérica; dependemos de la fuerza y los recursos propios; en la medida que el país sea capaz de integrar los procesos naturales, sociales y culturales con los del desarrollo económico aparejados al desarrollo del intelecto del capital humano en la actualización del modelo económico (Minrex, 2013).

La implementación de la auditoría ambiental esta desnivelada, al no estar tenida en cuenta la contabilidad ambiental dentro del Sistema Contable Nacional, como lo regula el PNUMA y las Entidades Fiscalizadoras, que permita lograr resultados al analizar la relación costo-volumen-utilidad, como aspecto de suma importancia que permitirá controlar en qué se utiliza el presupuesto financiero destinado a esta actividad.

La Contraloría, al amparo de los artículos 9 y 75 constitucionales con que fue creada, le corresponderá ejercitar el más alto control estatal ambiental, a pesar de no estar reconocida como órgano dentro del texto constitucional³⁰. El Reglamento de este órgano de control, al establecer el ejercicio de la auditoría ambiental y de la interpretación del artículo 10 de dicho texto, supone la observancia de la legalidad, cumplir las políticas establecidas en los cuerpos legales, en especial desde el texto constitucional por su jerarquía normativa hasta las disposiciones sustantivas y adjetivas en vigor³¹.

La protección del bien jurídico ambiental en el país parte de la firma de Convenios y Acuerdos Internacionales con las Entidades Fiscalizadoras en las materias de contabilidad, auditoría y medioambiente, integrados a partir de la norma constitucional y la legislación ambiental, coinciden con que la omisión por parte del legislador de su no adecuada implementación puede haber sido una de las causales de la fragmentación de la normativa ambiental actual, necesitada de una apropiada construcción normativa a futuro, que permita evolucionar a tono con las políticas actuales en la región Iberoamericana, en temáticas como la responsabilidad ambiental en las materias civil, administrativa y penal, la evaluación ambiental estratégica (Gómez Villariño, 2010), la cobertura financiera a través del seguro ambiental (Valls, 2011, pp.5-

30 *Constitución de la República de Cuba*. G.O. Extraordinaria no. 3 de fecha 31 de enero de 2003. En relación a las facultades constitucionales que se le han concedido a este órgano de control.

31 Ley No. 107, la *Auditoría Ambiental*, su práctica en el sector estatal en la nación cubana, relacionada con su Reglamento de 2010.

77), las tecnologías limpias, la creación dentro de las Fiscalías de áreas especializadas en la materia ambiental (Fiscalía especializada para la atención de los delitos ambientales, 2012), la solución en sede judicial ambiental de los conflictos generados, para con ello construir la ecoempresa cubana y dar así cumplimiento a la responsabilidad social en materia ambiental.

Después de más de una década de haberse promulgado el Decreto Ley No. 159 de 1995, como Ley de la Auditoría, todo el tracto legal estudiado hasta la aprobación de la Ley No. 107 de 2009 y su Reglamento en el 2010, como normativas que declaran la tutela y práctica de la auditoría estatal, complementada por el derecho sustantivo y adjetivo aplicable, la omisión al no haberse dispuesto la derogación del Decreto Ley No. 159 de 1995 en sus Disposiciones Finales, como lo hiciera el legislador con el Decreto Ley No. 219 de 2001 en la Ley No. 107 de 2009, demuestran que dentro del ordenamiento jurídico cubano coexisten dos disposiciones jurídicas que regulan el control a los bienes públicos³². Se considera que no hay una derogación expresa que señale quede sin efectos legales la norma, toda vez que pudiera entonces valorarse el criterio que su derogación sea considerada por los practicantes de esta actividad de control sea por desuso según la doctrina consultada "... la regla de reconocimiento de nuestro Derecho, debería formularse así: *en Cuba son válidas y deben ser obedecidas las normas jurídicas que, emitidas por las autoridades facultadas, no contradigan la Constitución y persigan la defensa de la Revolución*" (Fernández Bulte, 2002, p. 97-119).

Las causales que han conllevado a que el país tenga acumulado todas las situaciones ambientales adversas, aprecia el autor han sido: los patrones de producción utilizados, el consumo y el uso de los recursos aplicados no han sido los más adecuados con una alta incidencia en los problemas de contaminación; la degradación de los suelos; la pérdida de diversidad biológica; la carencia, disponibilidad y calidad del agua potable; y la afectación de la cobertura forestal³³.

32 Ver: Fernández, Julio, (2002), *Teoría del Estado y del Derecho*, sobre la derogación de los actos normativos, que en buena técnica jurídica se exige que al final de los actos normativos se incluya la antes aludida *cláusula de derogación*, que exprese directamente cuáles normas legales anteriores quedan afectadas por la nueva (*esta ley deroga a tales y a cuantas otras se opongan a lo dispuesto en este texto*). Editora Félix Varela. Cuba. p.97-119.

33 *Programa Nacional del medio ambiente*. CITMA. Cuba. 1995. En relación al Decreto Ley No. 252 de 2007, artículo 3, inciso c) sobre la *Empresa Estatal G.O. Extraordinaria No. 41 de 17 de agosto de 2007*, su Reglamento en el Decreto Ley No. 281 de 2007 *G.O. Extraordinaria No. 41 de 17 de agosto de 2007* y en el Decreto No. 42 de 1979, referente a la *Empresa Estatal*, artículo 1: entidad económica con *personalidad jurídica* propia, eslabón primario de la economía. *G.O. Ordinaria No. 4 de 4 de junio de 1979*. Modificados por el Decreto Ley No. 320 *G.O. Extraordinaria No. 21 de 28 de abril de 2014* y el Decreto No. 323 de 2014. *G.O. Extraordinaria No. 21 de 28 de abril de 2014*. Vinculados al *Panorama Ambiental*. Oficina Nacional de Estadística e Información. Cuba. 2013.

Las principales causas que inciden en la situación de la contaminación ambiental en el país además de las señaladas son: la no aplicación de enfoques preventivos; la carencia de recursos y materiales para minimizarlos y dar tratamiento de manera adecuada a los residuos y emisiones generados por el sector estatal vinculados con el vertido ambiental al generarse contaminación; la no adecuada operación y mantenimiento de los sistemas de gestión; la educación ambiental insuficiente; la indisciplina social y la carencia de adecuados sistemas de monitoreo ambiental³⁴.

También aparecen identificados los principales problemas relacionados con la eficiencia en el uso de los recursos y la sostenibilidad de la producción y el consumo nacional: el difícil acceso a las tecnologías de avanzadas; la insuficiente comprensión y aplicación del concepto de sostenibilidad; la atención dirigida a los procesos vinculados a la problemática ambiental de los productos y servicios; la poca aplicación de las herramientas de gestión por los empresarios y no ejecutar compras públicas sostenibles³⁵ con un diseño sostenible y responsable extendido a todos los productores en las empresas en la forma de gestión estatal en su mayoría.

El marco regulatorio complementario a la Ley No. 81 de 1995, no garantizan la adopción de enfoques preventivos adecuados, aparejados a la indisciplina tecnológica que impera en la mayoría del sector estatal cubano³⁶. Los costes en que incurrirá el Estado en la preservación del medio ambiente, tendrán importancia y una relevancia decisiva en los procesos futuros para la toma de las decisiones empresariales, de aquí que los procedimientos de la contabilidad de gestión ambiental sean de suma importancia (Bifaretti, 2008) para poder ejecutar la ecoauditoría.

La práctica de la auditoría, que posee otras regulaciones afines ubicadas en otras ramas del Derecho como son el Derecho Administrativo Ambiental, el Financiero-Tributario, el Sanitario y en particular el Civil,

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

35 *Compras sostenibles*: adoptan criterios ambientales, sociales y económicos, condición para las compras y contrataciones de bienes y servicios, sean públicas o privadas. PNUMA. 2009.

36 *Programa nacional de lucha contra la contaminación del medio ambiente*. 2009-2015. Resolución No. 23. G.O. Ordinaria No.1, de fecha 8 de enero de 2010. Instrumento rector, establece las proyecciones de trabajo en este tema a nivel nacional, los mecanismos para el control, su revisión y actualización en relación a la Estrategia Nacional Ambiental, dirigido a los OACEs.

con lo regulado para la responsabilidad objetiva y la patrimonial, en Cuba aún no establecidas³⁷, con el Agrario a través de las regulaciones con el uso y explotación del suelo, con el Derecho Administrativo Sancionador, con la materia penal para el tratamiento de la responsabilidad, con el comercial y con el nuclear, entre otras; vinculadas con los principios rectores del Derecho Ambiental como son los de prevención, autorregulación y regulación jurídica integral por parte del CITMA como la autoridad ambiental y de otros organismos de la Administración Pública que ejercitan esta función pública.

La auditoría, como proceso, examen crítico, sistemático y representativo del sistema de información de una empresa o parte de ella, realizado con independencia y utilizando técnicas determinadas en el área contable y la tecnológica, tiene el propósito de emitir una opinión profesional sobre la misma, que permita la adecuada toma de decisiones a los empresarios y brindarles recomendaciones para que mejoren los sistemas examinados en la empresa. Como evaluación ambiental y como valoración, debe poseer un patrón contra el cual se efectuará la comparación y poder concluir sobre los sistemas examinados, de ahí que sean evaluadas las anteriores revisiones realizadas a las entidades, archivadas en el expediente de auditorías, contenido de las acciones de control practicadas. Este patrón de comparación, requerirá que el equipo auditor tenga conocimientos sobre la estructura y el funcionamiento de la unidad económica sujeta a análisis, no sólo en su parte interna sino en el medio ambiente en la cual ella se desarrolla; así como el cumplimiento de la normativa legal a la cual estará sujeta deberá estudiarse el expediente legal de la organización auditada donde se recoge toda la documentación del auditado.

Otra insuficiencia en la normativa administrativa tiene que ver con las directrices generales para realizar la auditoría ambiental, que no establece la certificación ambiental. Se aprecia su regulación por el Ministerio de Economía y Planificación en la Resolución No. 132 de 2011, como norma certificadora de los requisitos establecidos en las Normas Cubanas para el sistema de gestión de calidad, sistema de gestión ambiental, sistema de seguridad y salud en el trabajo, sistema de análisis de peligros y puntos críticos de control, sistema de inocuidad

37 Goite, Mayda, (1999). *La responsabilidad de las personas jurídicas en el Derecho Penal*. Señala acerca del Código Penal cubano, al no hacer mención a lo que considera Persona Jurídica, no incluye al Estado; en una formulación ambigua define con carácter excluyente, la responsabilidad penal a las personas jurídicas, exigible en los casos de cooperativas, sociedades y asociaciones, fundaciones, empresas no estatales y entidades no estatales con personalidad jurídica. En Revista Cubana de Derecho. No. 14. Cuba, p.1-33.

alimentaria, sistema de gestión integrada del capital humano o de un sistema que de forma integrada satisfaga al menos en dos sistemas de los antes mencionados en su ámbito de aplicación ejecutada por el CITMA³⁸.

2. LA AUDITORÍA AMBIENTAL EN LA ACTUALIZACIÓN DEL MODELO ECONÓMICO. CAUSAS Y EFECTOS DENTRO DE LAS FORMAS DE GESTIÓN EN EL SECTOR ESTATAL CUBANO.

La Constitución de la República estipula:

...el Estado administra directamente los bienes que integran la propiedad socialista de todo el pueblo; o podrá crear y organizar empresas y entidades encargadas de su administración, cuya estructura, atribuciones, funciones y el régimen de sus relaciones, son regulados por la ley...

...Estas empresas y entidades responden de sus obligaciones sólo con sus recursos financieros, dentro de las limitaciones establecidas por la ley. El Estado no responde de las obligaciones contraídas por las Empresas, entidades u otras personas jurídicas y éstas tampoco responden de las de aquel... (Constitución de la República de Cuba, §17, G.O. Extraordinaria No. 3 de 2003)

A través de la normativa sustantiva se aplican las herramientas e instrumentos relacionados con la actividad de control estudiada, observar los impactos generados en relación a los estados financieros y/o presupuestos vinculados a los aspectos económicos-financieros derivados de los temas ambientales en la empresa estatal cubana. Para ello, es necesario conocer de los resultados de la evaluación de la gestión ambiental ejecutados por parte de la Administración Pública a través de las acciones de control interno y de la auditoría externa realizadas (Resolución N° 132 de 2011), permitiendo analizar cómo será el estado de los procesos contables de sus activos, pasivos y contingencias ambientales al implementarse la contabilidad ambiental dentro del sistema contable nacional, como factor de prioridad compatible con esta tipología de auditoría; el papel que desempeñan dentro de todo este escenario estatal los funcionarios públicos y el

³⁸ Normas Cubanas de Auditoría. AG 399: *Audidores Gubernamentales*. Contraloría General de la República de Cuba. 2013.

ciudadano en la protección de los recursos naturales y la necesidad de certificarles los sistemas contables para dar confiabilidad a las operaciones financieras de las empresas en sus relaciones mercantiles internas y foráneas.

Para entender la necesidad de practicar esta tipología de auditoría, será necesario tener conocimientos por los sujetos que intervienen en esta relación jurídica administrativa, sobre la legislación en vigor en materia ambiental y la de auditoría pública, las normas de los organismos reguladores de la política ambiental y del control estatal del país y foráneos, los lineamientos de las Unidades de Auditoría Interna, las Sociedades Civiles de Auditoría y de la Contraloría, tendrán en cuenta las directivas y normativas de la OLEACEFS, la INTOSAI -Guías, directrices y metodologías para las auditorías medio ambientales-, la política de Medio Ambiente aprobada por el CITMA, la Declaración Internacional de Práctica de la Auditoría –Norma Internacional de Auditoría-, la consideración de los temas ambientales en la auditoría de los estados contables, los informes sobre la contabilidad ambiental e informes financieros preparados para la conferencia sobre comercio y desarrollo de las Naciones Unidas y las compras públicas sustentables - Convenio de cooperación y asistencia técnica para fomentar las compras sustentables por la Administración Pública-.

La aprobación e implementación de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución³⁹, para actualizar el modelo económico, cuyo objetivo es garantizar la continuidad e irreversibilidad del sistema social actual, contribuir al desarrollo económico y a la vez elevar el nivel y calidad de vida de la población, conjugados con la necesaria formación de valores éticos y políticos de los ciudadanos. En materia económica define el sistema cubano basado en la propiedad socialista de todo el pueblo sobre los medios fundamentales de producción, deberán regirse por el principio de distribución socialista “de cada cual según su capacidad a cada cual según su trabajo”. En toda esta actualización primará la planificación, la cual tendrá en cuenta las tendencias del mercado, donde entrará a jugar un rol relevante la aplicación de la auditoría ambiental, para revolucionar y evolucionar a la empresa estatal, como meta del desarrollo sostenible con la ecoempresa.

39 Ver: Murillo, Marino, (2013). La implementación de los *Lineamientos del 6to Congreso del Partido Comunista de Cuba*. Su visión como jefe de la Comisión de Implementación y Desarrollo de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, VIII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular. 1er período de sesiones. Cuba.

Las modificaciones que se produzcan en el área económica, 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. Retos que deberán ser armonizados con mayor autonomía por parte de la empresa estatal y en el desarrollo de otras formas de gestión que hoy aparecen dentro del escenario económico patrio. En este modelo se reconocerá y promoverá, además de esta empresa estatal como forma principal en la economía nacional, las modalidades de la inversión extranjera, las cooperativas agropecuarias y no agropecuarias, los agricultores pequeños, los usufructuarios, los arrendatarios, los trabajadores no estatales y otras formas de gestión que surjan para contribuir a elevar la eficiencia económica.

En este orden interno, 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; siendo éstas analizadas con los resultados de las experiencias obtenidas en el período comprendido entre 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 hasta la etapa examinada por el país. El proceso de rectificación de errores y tendencias negativas en la economía cubana fueron analizados y salieron los principales errores y deficiencias identificados y son: 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, entre otras. Esta modificación del escenario internacional situó a Cuba en una posición desventajosa ante las afectaciones directas reconocidas como: el parcial aislamiento internacional, la necesidad de reinsertar sus relaciones económicas en un mundo unipolar y la intensificación del bloque económico a finales de la década de los años 90 del pasado siglo.

Estas formulaciones, permiten tomar posiciones al autor en el desarrollo de la empresa estatal con la ecoempresa, a través de la implementación de las herramientas de gestión en su conjunto por parte de la Contraloría y del CITMA al practicarse la auditoría ambiental, para lograr empresas eficientes y competitivas en el mercado interno y foráneo. Vinculadas a las políticas de las ciencias, las tecnologías, la innovación y el medio ambiente, protectoras del entorno, el patrimonio y la cultura de la nación.

3. PROBLEMÁTICAS EN TORNO A LA PRÁCTICA DE LA AUDITORÍA AMBIENTAL PARA CONFORMAR LA EMPRESA AMIGABLE CON EL AMBIENTE

Esta actividad de control, será requerida de toda una política que reordene lo funcional y estructural en el aparato administrativo del Estado a partir de la relación jurídica administrativa que se formaliza entre la Contraloría y las Sociedades Civiles de Auditoría como sujetos activos (Auditor) y a las otras formas de gestión como sujetos pasivos (Auditados), elementos subjetivos definidos en la Ley No. 107 de 2009, su reglamento del 2010 y las disposiciones internas de este órgano de control. No existiendo una construcción doctrinal de esta institución jurídica⁴⁰.

Su multidimensionalidad, a partir de estar reconocida como un proceso sistémico a ejecutarse por el equipo auditor, en atención al plan, es un procedimiento practicado a través de la regulación administrativa en directrices, normas cubanas ISO, la evaluación del sistema de gestión y su certificación metrológica -ecoetiqueta-; es una actividad administrativa realizada por los funcionarios públicos con un fin: proteger al bien jurídico ambiental con el acompañamiento de especialistas del CITMA.

Las insuficiencias, parten de no estar reconocidas como una de las herramientas de gestión dentro de la Ley No. 81 de 1995, regulada por vez primera en el Reglamento de la Ley No. 107 de 2010, no teniendo en cuenta lo regulado en el Decreto Ley No. 159, al no haber sido derogado por la Ley No. 107; por lo que se requerirá de la actualización de los instrumentos jurídicos que permitan obtener una gestión integrada y efectiva del sistema de Ciencia, Tecnología, Innovación y Medio Ambiente. Como se deberá actualizar la incompatibilidad de aplicación que impera en las contravenciones administrativas, al no regularse en el Decreto No. 228 de 1997 tópicos ambientales vinculados a la actividad auditora.

El incluir dentro de las herramientas de gestión en la legislación ambiental a esta tipología de auditoría, las producciones limpias, la contabilidad y economía ambiental, la cobertura financiera a través de la póliza ambiental e incrementar los incentivos fiscales, la reingeniería empresarial, la responsabilidad social empresarial en materia ambiental,

40 Ley No. 107 de 2009, *Ley de la Contraloría General de la República de Cuba*. En relación a su Reglamento del 2010. *G.O. Extraordinaria No. 32*, de fecha 14 de agosto de 2009.

permitirán crear dentro de las formas de gestión empresas y empresarios cumplidores de la política ambiental. Valorados por el autor como limitantes en su aplicación.

Los elementos objetivos para su práctica se materializan a partir de que la normativa reguladora de la auditoría estatal como función pública del Estado, establece su ejecución obligatoria a través del plan de auditorías, presentes por su interdisciplinariedad y multidisciplinariedad al ejecutarla con el acompañamiento del CITMA, hoy no valoradas de esta manera en su práctica.

El Estado, como mayor poseedor de empresas vinculadas al presupuesto estatal para el desarrollo de sus actividades, en la actualización del modelo económico, aparecen otras formas de gestión no estatales que permitirán la práctica de este control ambiental de manera voluntaria hoy no reconocida en la norma legal formalizada a través de un contrato de servicios, considerada por el autor como un servicio público a través de una concesión otorgada por el Estado a las Sociedades Mercantiles en otros ordenamientos y en la doctrina jurídica.

Para ello deberá incrementarse la cultura ambiental en dichos sujetos que les permita obtener buenas prácticas ambientales, Al tener esta acción de control, valores añadidos como el de la competencia empresarial en la actividad del comercio, deberán implementarse empresas con sistemas de gestión ambiental eficaces y eficientes, las tecnologías limpias, que les permita certificar su contabilidad, entre otras. No regulados en la normativa en materia de auditoría pública vigente. Deberá valorarse a futuro la actualización de la normativa vinculada al control de los bienes públicos, que deberá tener en cuenta a las personas naturales reconocidas por el Derecho Comercial⁴¹ en su condición de empresarios.

Es necesario, aprecia el autor, continuar el trabajo con base a perfeccionar las condiciones organizativas, jurídicas e institucionales que se emplean para establecer los tipos de organizaciones económicas que garanticen la combinación de la investigación científica e innovación tecnológica, el desarrollo rápido y eficaz de nuevos productos y servicios, con estándares de calidad y de la gestión comercializadora interna y exportadora, requeridos hoy de una evaluación por esta tipología de auditoría, con la entrega de la certificación ambiental a través de la Contraloría o las Sociedades

41 Sobre el reconocimiento del *empresario individual y el pequeño empresario*. Rodrigo URÍA. *Derecho Mercantil*. Editora Marcial Pons. España. 2001.

Mercantiles, factores éstos que contribuirán a una mejor apertura dentro del mercado en materia de competencia empresarial como valores agregados de esta actividad de control.

Sus elementos formales, aparecen establecidos en la normativa cubana al momento de notificarse la auditoría y el informe de sus resultados por el equipo auditor. Deberá tener en cuenta las directrices de las Entidades Fiscalizadoras, la evaluación de los sistemas de gestión para conocer los índices de contaminación, la toma de medidas preventivas y correctivas por los auditados como el elemento clave dentro de la empresa para conocer si está dentro de los parámetros establecidos, la aplicación de las tecnologías limpias no contaminadoras en los procesos productivos o de servicios, no aplicadas en la mayoría de las empresas ante las limitaciones financieras que posee el Estado, la evaluación de las normas cubanas ISO y las normas de auditoría y principios contables en el proceso de control practicado; en la actualización del modelo económico podrá ser modificado el escenario actual si es aplicada esta acción de control a los bienes públicos.

Estos criterios deberán ser asimilados en la actividad científica dentro de las investigaciones vinculadas a esta temática, por confluir múltiples saberes de la investigación científica por su multidimensionalidad.

Dentro de las formas de gestión, se deberá contar con el marco regulatorio adecuado, que propicie la introducción sistemática y acelerada de los resultados de la ciencia, la innovación y la tecnología en los procesos productivos y de los servicios, con la observancia de las regulaciones legales en las materias de responsabilidad social y la medio ambiental, hoy necesitadas de actualización y regulación dentro del ordenamiento jurídico cubano, a través de una Ley de Empresas, que permita el equilibrio entre el progreso, los adelantos científicos y la protección de la naturaleza del país.

La Administración Pública, al analizar el desarrollo de la actividad ambiental en materia de control, deberá definir la política tecnológica para reorientar el desarrollo industrial, el control de las tecnologías en uso en el país y las nuevas adquiridas, a fin de promover su modernización sistemática con la atención a los análisis de la eficiencia energética, la eficacia productiva y el impacto ambiental que estas puedan generar, factores que contribuirán a elevar la soberanía tecnológica en las ramas estratégicas consideradas por el país en la actualización del modelo económico. Ante una industria con empresas

que utilizan tecnologías incompatibles con la producción limpia en su mayoría, con más de 50 años de explotación y heterogeneidad industrial, obsoletas tecnológicamente, la hacen casi en su totalidad poco competitivas en el comercio, no concebidas como empresas cumplidoras de la normativa ambiental.

Es preciso considerar al realizar la importación de nuevas tecnologías, la capacidad del país para asimilarlas y satisfacer los servicios que estas demanden, incluida la fabricación de piezas de repuesto, el aseguramiento metrológico y la normalización, como la necesidad de renovar la matriz energética, el encadenamiento productivo, para de esta manera aplicar la auditoría ambiental antes de su adquisición y la firma de contratos mercantiles. Se valora, la necesidad de fomentar el desarrollo de investigaciones sociales y humanísticas sobre los asuntos prioritarios de la vida de la sociedad, perfeccionar los métodos de introducción de sus resultados en la toma de decisiones a los diferentes niveles que permitan la armonía entre el progreso industrial y el medio ambiente, donde la auditoría ambiental desempeña un rol significativo con una carrera que desarrolle y potencie la protección del medio ambiente con estudios a partir de las ciencias ambientales o de la ingeniería ambiental para asesorar a la Administración Pública, no presentes en los planes de estudio del Ministerio de Educación Superior.

La Contraloría en los procesos económicos en sede judicial donde se ventilan los conflictos ambientales como parte actora, la normativa procesal en vigor no la contempló, actuará para certificar el daño ambiental. Aún no se ha ejecutado ningún proceso de auditoría ambiental en el país con la aplicación del programa, por lo que no se ha generado conflicto en este sentido; consideramos que le corresponderá al Consejo de Gobierno del Tribunal Supremo tomar providencias en este sentido. Análisis este que trasciende a la forma de gestión no estatal, donde la norma es omisa en este sentido, cuya solución pudiera ser atendida en la propia sala de lo económico o en la vía prejudicial sí la Cámara de Comercio de cada territorio lo tuviera en sus funciones.

4. PRESUPUESTOS JURÍDICOS PARA PERFECCIONAR LA AUDITORÍA AMBIENTAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO CUBANO

Los problemas relacionados con esta actividad de control al medio ambiente en el territorio nacional no solo están visibles en el ámbito

normativo, trascienden a su aplicación e interpretación. El análisis de los principales problemas socio-jurídicos en materia ambiental, permitió fijar los incidentes de mayor preponderancia y concurrencia en relación con el análisis del tracto histórico-jurídico de la tutela y práctica de la auditoría ambiental en el sector estatal cubano, lo que facilitó una visión del entorno socio-económico relacionado con la actividad de control ambiental que practicará la Contraloría en relación a las problemáticas que impiden su ejecución:

La implementación por el Derecho Tributario de un tipo de impuesto, el ambiental relacionado con esta tipología de auditoría, vinculado al vertido ambiental generado por las empresas estatales, regulado por el MFP⁴².

Las empresas insertadas dentro del sistema de perfeccionamiento empresarial⁴³, entre las que se reconocen las del ramo de la biotecnología, la industria farmacéutica, la petrolera, del cemento y las de energía eólica o convencional, incorporan en sus estrategias de mercado la política ambiental no contaminadora en los resultados de su producción mercantil, vinculadas a la producción de bienes y a la actividad de servicios como futuras ecoempresas, no auditadas a través de esta tipología de control ambiental.

La evaluación de impacto ambiental, por parte de los decisores de las políticas en las estructuras maso, meso y micro en correspondencia con la Resolución Económica del V Congreso y de los Lineamientos del VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, no son los apropiados con relación a la práctica de la auditoría ambiental, hay un déficit de comprensión del impacto ambiental de manera adecuada, en su mayoría, por no aplicarse esta herramienta al 100% por el CITMA y por los organismos de la Administración Pública con estas competencias no estando reconocida en la Ley No. 81 de 1995 la Evaluación Ambiental Estratégica, como en otras áreas geográficas en relación al control ambiental, al no existir una adecuada interdisciplinariedad, ante

42 Ver: Polo, Helena, (2010). Tesis doctoral: *Un sistema tributario, de la realidad a la aspiración*. La tributación ambiental vinculada al impuesto sobre el vertido. Universidad de Oriente. Cuba. 251. Resolución No. 132. G.O. Extraordinaria No. 15 de fecha 26 de marzo 2014. *Impuesto por el vertimiento en las cuencas hidrográficas*. Certificación que emitirá la ONAT de conjunto con el CITMA y el INRH. Ministerio de Finanzas y Precios. Cuba. Ley No. 113. *Del Sistema Tributario*. G. O. Ordinaria No. 53 de fecha 21 de noviembre de 2013.

43 Están en *perfeccionamiento empresarial* 1 024 empresas, de un total de 2 472 de empresas estatales, datos tomados del *Registro de la Oficina Nacional de Estadística*. Como forma estatal de gestión. Información aportada por Grisel TRISTÁ ARBESÚ. Jefa del Área de Perfeccionamiento de Entidades en la Comisión para la Implementación y Desarrollo de los Lineamientos. Publicada en el periódico Granma. 29 de abril de 2014.

contradicciones entre la política normativa interna y la recepción adecuada por estos actores involucrados⁴⁴.

La capacitación en materia medio ambiental en relación con la formación, no deberá ser solo en pregrado y posgrado, corresponderá dirigirla a la formación de profesionales ambientalistas, que permita a futuro contar con especialistas para asesorar al órgano de gobierno y Estado⁴⁵. Los resultados tanto de la práctica de esta tipología de auditoría en obediencia a la legalidad, como lo corroboran los expertos y especialistas consultados y del resultado de los estudios realizados, permitirán modificar la conducta del hombre como ser social para proteger la naturaleza. Tributan a la necesidad de realizar esta actividad de control en correspondencia con los problemas ambientales señalados en la Estrategia Ambiental Nacional y en el Programa Nacional para la Lucha contra la Contaminación del Medio Ambiente en que incurre el sector estatal cubano de manera no adecuada en su mayoría, concibiéndose los presupuestos:

4.1 Desarrollar y actualizar la doctrina ius ambientalista vinculada a la actividad de control ambiental a través de la auditoría.

En la doctrina jurídica ambientalista patria no existe alusión, ni tratamiento a la auditoría ambiental, no se le menciona ni explica cuando se enumeran y desarrollan los instrumentos de gestión ambiental, tampoco indirectamente se le ha abordado por otra rama o saber jurídico desconociéndola como una institución de esta índole y por tanto queda soslayada la relación jurídica especial que entraña entre los auditores y auditados de este tipo de auditoría. Como ya se explicó, si ha sido estudiada desde los saberes económicos y contables, a pesar de no estar incluida dentro del sistema contable nacional, por lo que podría tributar la ciencia jurídica pues el mismo es válido por regulación normativa.

Se evidencia así también el necesario enfoque interdisciplinario desde el punto de vista científico, con el desarrollo teórico atemperado a

44 *Resolución V Congreso Partido Comunista de Cuba*, discurso de Fidel CASTRO RUZ, en fecha 8 de octubre de 1997 y cito: “la Revolución desde mucho antes de que se desplomara el campo socialista y desapareciera la URSS, buscaba fórmulas, no nos gustaba mucho el turismo, todos lo sabemos; sin embargo, una de las tareas fue impulsar el desarrollo del turismo y la inversión extranjera”; y en numeral 306. *Lineamientos VI Congreso Partido Comunista de Cuba*. Editora PALCOGRAF. Cuba. 2011. La actualización del modelo económico cubano se inició a partir del 1 de noviembre del 2010. Con el debate del *Proyecto de Lineamientos de la Política Económica y Social*, se aprobó en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, celebrado del 15 al 18 de abril del 2011 y por *Acuerdo Número VII-61 de fecha 1 de agosto del 2011* de la Asamblea Nacional del Poder Popular. Cuba.

45 Ver: Antunez, Alcides, (2013). *Una mirada a los derechos humanos desde la óptica del derecho ambiental internacional. Resultados en la primera década del siglo XXI*. En Revista de Derecho Ambiental. No. 34. Argentina. p.93-136.

nuestro contexto de categorías e instituciones aplicables ya reconocidas y profundizadas por la doctrina foránea como la empresa ecológica, la contabilidad ambiental, la reingeniería de procesos, los sistemas de gestión ambiental, la certificación ambiental, la póliza ambiental, entre otras. Lo amerita la multidimensionalidad de la institución investigada.

Abrir el debate y la investigación sobre la materia permitiría crear una base doctrinal propiciadora de una mejor construcción normativa y a la aplicación e interpretación de la norma, además de enriquecer y diversificar la ciencia jurídica cubana. En la configuración doctrinal patria debe atenderse a:

-La conceptualización jurídica de la auditoría ambiental como un instrumento de gestión ambiental, como una siendo una forma de actividad administrativa e incentivo mercantil.

-Su entendimiento como proceso materializado mediante un procedimiento dividido en fases de preparación, ejecución y conclusión, fundamento del programa para su realización.

-Fijar las diferencias entre la inspección ambiental y la auditoría ambiental atendiendo a sus elementos y finalidad.

-Entraña por su especialidad y finalidad, una relación jurídica ambiental independientemente que se formalice como una relación administrativa, mercantil, o de otro tipo acorde regule el ordenamiento.

-Toda auditoría ambiental cuenta con elementos subjetivos, objetivos y formales. En Cuba deberá desarrollarse el carácter subjetivo de la Contraloría General de la República, si esta auditoría pudiera ser realizada por las Sociedades Civiles de auditoría, la vertiente dentro de la responsabilidad social empresarial cubana. En la parte objetiva debe atenderse a los conceptos de tecnología limpia emitidos en Cuba, los requisitos de la ecoetiqueta en el país, los índices de contaminación vinculados con una concepción tributaria novedosa en nuestro sistema tributario el impuesto sobre vertidos. En los elementos formales las formas que se reconozcan de realizar la auditoría ambiental determinará los documentos necesarios: notificación, contrato (en su caso) e informe. Los subjetivos y objetivos deben determinar el contenido del informe.

-La certificación ambiental es coherente con la realización de la auditoría ambiental, es una de las finalidades de esta última; constituye

un requerimiento de la tecnología aplicada y de la que se prevé introducir en la empresa (producciones+limpias).

4.2 Actualizar el ordenamiento jurídico cubano en relación al reconocimiento de la auditoría ambiental como instrumento de gestión ambiental y de control.

Atender dentro de la normativa ambiental relacionada con los instrumentos de gestión la inclusión de la auditoría ambiental, identificadas de esta manera dentro de la doctrina internacional. Debe incorporarse desde la Ley de Medio Ambiente hasta la normativa complementaria.

-Promulgación del programa de la auditoría ambiental como procedimiento, por su interdisciplinariedad y multidisciplinariedad, para que entregue la certificación ambiental como parte de la responsabilidad social empresarial por el sujeto evaluador.

-Atención a la unidad y coherencia de la regulación jurídica relativa a la auditoría ambiental, así como al principio de legalidad; (,) pues no está derogado el Decreto Ley No. 159 de 1995 de la Auditoría en desuso, contradictorio y redundante en ocasiones con la vigente y actual norma en aplicación, Ley No. 107 de la Contraloría General de la República de 2009.

-Atención especial a la regulación de la auditoría ambiental en Cuba, debido a sus diferencias con los otros tipos de auditoría en sus elementos, integralidad y finalidad no solo de control sino de certificación ambiental.

-Armonizar el derecho administrativo sancionador para que en la ejecución de la auditoría ambiental pueda aplicarse el Decreto No. 228 de 1997, por parte de los auditores en correspondencia con los principios precautorio y de oportunidad.

4.3 Desarrollar dentro del ordenamiento jurídico cubano el reconocimiento de la contabilidad ambiental dentro del Sistema Contable Nacional.

-Atender dentro de la normativa cubana en el Sistema Contable Nacional la inclusión de los términos de economía y contabilidad ambiental a partir de su reconocimiento en el ordenamiento jurídico como condición

requerida por estar vinculados con la auditoría ambiental. Identificadas de esta forma en la doctrina internacional.

4.4 Actualizar el ordenamiento jurídico en relación al reconocimiento de las producciones limpias y la industria ecológica en la normativa ambiental.

-Atender los retos de la auditoría ambiental aplicada en el sector estatal al implementarse las producciones limpias para construir la futura empresa ecológica, no reconocidos dentro del ordenamiento jurídico. Identificadas de esta forma en la doctrina internacional.

-Atemperar la normativa ambiental acorde a los principios de acceso a la información ambiental, la cobertura financiera a través del seguro ambiental, los elementos de participación popular en la toma de decisiones ambientales y la evaluación ambiental estratégica, identificadas de esta forma en la doctrina internacional.

-Las categorías referidas anteriormente y otras asociadas requieren reconocimiento en el aparato conceptual de la Ley del Medioambiente.

4.5 Ejecutar con enfoque interdisciplinario e interinstitucional la creación, interpretación y aplicación de las normas jurídicas vinculadas a la actividad de control ambiental.

-Valorar la creación de futuros órganos judiciales, fiscales o administrativos encargados de forma exclusiva al tratamiento y solución de la materia ambiental, o en su defecto asegurar normativa y administrativamente el alcance o participación suficiente de los ya existentes, en el control ambiental.

-Reconocimiento en la ordenación jurídica del llamado derecho de empresa por su trascendencia mercantil, laboral, financiera, económica, etc.

-Atender en futuras modificaciones de la normativa jurídica el tratamiento al bien jurídico de los delitos ambientales en función de su especialización y la delimitación de la responsabilidad penal ambiental de la persona jurídica, pues constituye última ratio para tales conductas detectadas por la auditoría medioambiental, responsabilidad de las entidades auditadas.

5. 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, con una construcción jurídica a partir de estar reconocida en Tratados Internacionales, es introducida en el derecho interno mediante los textos constitucionales, las leyes ambientales y de contralorías, brindando solidez y sustento para el desarrollo de políticas ambientales como la herramienta de gestión ambiental. Puede ser voluntaria u obligatoria y manifestarse como una actividad policia, un servicio público u actividad de fomento acorde a su ejecución y consecuencias.

- La sistematización de la auditoría ambiental, como institución jurídica dirigida a proteger el 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 jurídico- 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 los entes auditados deben implementar la contabilidad ambiental y el tratamiento de los residuales de la producción de la empresa. Constituye un proceso integrado por fases (preparación-ejecución-conclusión) cuyo procedimiento fundamental está regulado en las normas ISO y las EMAS.

- En Cuba la auditoría ambiental no adquiere carta de presentación hasta el siglo XXI. Previo a la década del 80 del siglo XX hubo normas de protección medio ambiental pero no regulación de control o evaluación ambiental. Posteriormente se evidenció una evolución en cuanto a los mecanismos de control a los bienes públicos, con la intervención de varios órganos u organismos (ONA, MAC, CITMA, MINAGRI, FGR, CGR), de forma asistémica y no integral versus su carácter multidimensional. El antecedente más cercano lo constituye la inspección ambiental estatal de menor envergadura que la auditoría ambiental. Con la Ley de la Contraloría General de la República y su

Reglamento, se instituye la auditoría ambiental, sin embargo, aún no ha sido ejecutada en el sector estatal.

- En la relación jurídica emanada de la auditoría ambiental en el ordenamiento jurídico patrio, el auditor es la Contraloría General de la República y los auditados siendo las personas naturales o jurídicas, circunscritas al sector estatal, serían sus diferentes formas de gestión, su contenido o elementos a auditar no están definidos, con respecto a los elementos formales la notificación y el informe, están regulados en las normas generales de auditoría. Sin embargo, la certificación ambiental es regulada por el CITMA, facultado para concederla.

- 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.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Antunez Sánchez, A. (2012). Consideraciones teórico doctrinales sobre las herramientas de gestión ambiental. La auditoría ambiental, teoría, praxis y legislación en la segunda década del siglo XXI en Cuba. *De Jure*(19), 25.

Armada Trabas, E. (2005). Metodología para desarrollar auditorías de gestión en Cuba. (*Tesis doctoral*).

Armada Trabas, E. (2010). *Metodología para desarrollar las Auditorías de Gestión en Cuba*. Cuba: Universidad de la Habana.

Bifaretti, M. (2008). *Contabilidad de gestión: la importancia de los costos ambientales en el sistema de información contable*. (E. D. Empresarial, Ed.) Argentina.

Caferrata, N. A. (2007). Los principios y reglas del Derecho Ambiental. Las 5 E, ecuación para la vida o ecoeficiencia. *Derecho Ambiental Abeledo Perrot.*, 89-146.

Constitución de la República de Cuba §17. (21 de enero de 2003). *G.O. Extraordinaria N° 3*. Cuba: Ministerio de Justicia.

Fernández Bulte, J. (2002). *Teoría del Estado y del Derecho*. (E. F. Varela, Ed.) Cuba, Cuba.

Fiscalía especializada para la atención de los delitos ambientales. (2012). Los delitos relacionados con el bien jurídico ambiental. *FIMA*, 57-79.

Fournier Duharte, N. (2006). El daño ambiental a la luz de la justicia económica cubana. *Memorias Evento internacional Justicia y Derecho. La solución por las salas de lo Económico de los delitos ambientales [CD-Rom]*. Cuba.

Gómez Villariño, M. (2010). Evaluación ambiental estratégica. Vínculo de la Evaluación Ambiental Estratégica con la auditoría ambiental al ejecutar ambas una evaluación. (*Tesis doctoral*). Universidad Politécnica de Madrid: España.

Hernández Aguilar, O. (2011). *Retos y tendencias del Derecho Ambiental contemporáneo. Retos ambientales para la Constitución. Principales falencias del texto constitucional en materia ambiental, deberán ser abordados en la actualización futura*. Cuba: PALCOGRAF.

Ley 107 de 2009. (2009). Ley de la Contraloría General de la República de Cuba. *G.O. Extraordinaria N° 32 del 14 de agosto de 2009*. Cuba.

MINREX. (2013). *Necesidad de culminar con el bloqueo económico a Cuba por los Estados Unidos de América*. ONU, Ministerio de Relaciones Exteriores.

Muñoz Alfonso, Y. (2013). Fiscalías ambientales o fiscales ambientalistas. Una necesidad en Cuba para la solución de conflictos ambientales. *Ámbito Jurídico*(XVI), 1-26.

ONU, M. e. (2013). *Necesidad de culminar con el bloqueo económico a Cuba por los Estados Unidos de América*. En la ONU.

Planificación, O. N. (2013). *Panorama Ambiental*. Cuba.

Polo Maceiras, E. (2010). Un sistema tributario, de la realidad a la aspiración. La tributación ambiental vinculada al impuesto sobre el vertido. (*Tesis doctoral*). Universidad de Oriente: Cuba.

Resolución N° 132 de 2011. (2011). Requisitos y procedimiento general para la Certificación de los Sistemas de Gestión. Cuba: Ministerio de Economía y Planificación.

Tay Araujo, A. (2006). La Auditoría como una de las funciones más importantes del Banco Nacional. *Revista de la Banca Nacional de Cuba*, 7.

Valls, M. (2011). *Prevención y compensación frente al daño ambiental. El Seguro Ambiental. Vinculado a la contabilidad ambiental, la Auditoría Ambiental en la industria.* (E. Iustel, Ed.) España.