

LA AUDITORÍA AMBIENTAL, LA EMPRESA AMIGABLE CON EL AMBIENTE Y EL DESARROLLO SOSTENIBLE¹

The Environmental Auditing, the Friendly Enterprise with the Environment and the Sustainable Development

Alcides Francisco Antúnez Sánchez

Alcides Francisco Antúnez Sánchez
Profesor Auxiliar. Carrera de Derecho.
Facultad de Ciencias Económicas y
Sociales. Universidad de Granma.
República de Cuba.
E- mail: aantunez@udg.co.cu

Resumen

La auditoría ambiental, herramienta evaluadora de la gestión ambiental en las empresas, presenta insuficiencias en la ordenación jurídica del sector estatal cubano, cuestión que incide en el objetivo del control ambiental en favor de la empresa amigable con el ambiente. En el presente ensayo se argumentan presupuestos jurídicos a partir de su valoración histórica, doctrinal y exegética, a fin de contribuir al perfeccionamiento de la ordenación jurídica. Los métodos utilizados fueron el teórico-jurídico, el histórico-lógico, el exegético-jurídico, el de derecho comparado, y el de análisis y síntesis. Como resultado, se formulan presupuestos jurídicos para el perfeccionamiento del control ambiental por parte del sector estatal y de las otras formas de gestión en el contexto económico cubano. La finalidad es propender al desarrollo sostenible con la creación de empresas amigables con el ambiente, que permitan el equilibrio entre el progreso y la naturaleza.

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

¹El artículo es un sesgo de la investigación como Doctorante de la Universidad de Oriente, República de Cuba. Vinculada con la ordenación jurídica de la auditoría ambiental en el Derecho Ambiental para el sector estatal cubano, como profesor de la disciplina Derecho de la Empresa en pos de lograr la empresa amigable con el ambiente en las formas de gestión estatal y no estatal en la actualización del modelo económico cubano en este siglo XXI.

Abstract:

In Cuba, the environmental auditing, appraising tool of the environmental control presents some weakness in the juridical sorting of the public sector, a matter that has a potential impact. This paper explores the historic, doctrinal and exegetic assessment, with the goal to contribute to a better juridical sorting. The utilized methods were the juridical theoretician, the historic logician, the exegetic juridical, etc. As a result, juridical appraisals are formulated, with the purpose to achieve the sustainable development with the creation of companies' environment friendly, in the path of the equilibrium between progress and Nature.

Key words: *Environmental auditing, sustainable development.*

Introducción

Con el desarrollo de la industria moderna, la aparición de la auditoría ambiental dentro de los mecanismos de control, significó un escalón superior en el orden de integralidad económica ya que apuntó no solo a la eficiencia sino también a la protección del medio ambiente. Como elemento de control, la auditoría ambiental, representó impulsar y verificar el debido engranaje optimización-legitimidad-racionalidad-competitividad. Dentro de este contexto, esta tipología de control 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 una perspectiva de desarrollo sostenible.

Es verdad que los países de mayor desarrollo industrial fueron abanderados en la instrumentación de metodologías y técnicas de auditoría ambiental en sus ordenamientos jurídicos. Su conformación se vincula a elementos históricos, teóricos, doctrinales, legislativos y culturales con la práctica de la actividad de la auditoría y la contabilidad social, ligados a la responsabilidad social a partir de 1953, de acuerdo a la búsqueda epistemológica realizada por este autor.

La historia señala que en los años setenta del siglo XX, fue el empresariado

norteamericano quien comenzó a aplicar herramientas de auditoría ambiental en forma espontánea. Desde el Derecho Ambiental, se aprecia como esta auditoría es reconocida como una herramienta de gestión, toda vez que minimiza los impactos ambientales negativos generados por la actividad humana y, a la vez, se convierte en una estrategia de la Administración Pública para proteger el bien jurídico ambiental, considerado bien público desde de la década de los años 80 (como continuidad de un proceso de conformación jurídica institucional del pretérito siglo).²

En este sentido, en los años noventa, se crearon Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) encargadas de dar a conocer los índices de contaminación de la producción industrial de bienes y servicios, de forma de estimular la implementación de tecnologías limpias, sistemas de gestión ambiental y otros instrumentos, para con ello poder obtener la certificación ambiental. Esta cuestión que se constituyó en una respuesta estratégica a la modificación de los hábitos de consumo y estilos de vida en conflicto con el desarrollo sostenible, debidos a los efectos negativos del desarrollo tecnológico y las transformaciones económico-sociales resultantes. Apreciamos, como se reveló entonces, el reto de la creación de instrumentos y herramientas que viabilizaran su aplicación y permitieran el equilibrio entre los avances de la tecnología y la protección del medio ambiente.

Al mismo tiempo, desde la academia, autores como Caferrata, Carmona Lara, Martín Mateo y de Bessa Antunes, realizaron estudios y análisis de la política pública ambiental, del campo jurídico, de las herramientas de gestión para determinar los niveles de contaminación, de la exigencia de la responsabilidad ambiental, de la aplicación de la evaluación ambiental estratégica, la cuantificación del daño ambiental, de los servicios públicos ambientales, de la auditoría ambiental, de las tecnologías limpias, de los Sistemas de Gestión Ambiental y de la obtención de la certificación ambiental para lograr beneficios en el comercio interno y foráneo.

Empero, no hay estudios desde el punto de vista jurídico-histórico-doctrinal sobre la auditoría ambiental para el sector estatal cubano, a pesar de que autores como Viamontes Guilbeaux, Caraballo Maqueira, Rey Santos, y Cánovas González han valorado la auditoría dentro de las herramientas de la gestión ambiental.

² Ver Gordillo, 2006: 9-14.

Si nos centramos en la aplicación de los controles ambientales en Cuba, se constata que algunos de los aspectos de la auditoría ambiental fueron aplicados fácticamente a través de la inspección ambiental, sustentada en las normas administrativas vigentes y las normas de la Organización Internacional para la Estandarización 14 000 y 19 011, incluidas en la Ley No. 81 de 1997. Esta tipología de auditoría es reconocida expresamente como una actividad de control en la Ley No. 107 de 2009 y su Reglamento del 2011. La relevancia de esta legislación, se aprecia vinculada al respaldo de la introducción sistemática y acelerada de los resultados de la ciencia, la innovación y la tecnología en los procesos productivos y de servicios al tener en cuenta las normas de responsabilidad social y ambiental por las empresas del sector estatal cubano. Sin embargo, es preciso remarcar que las auditorías se realizan en un sector industrial envejecido en su generalidad con más de 50 años de explotación, cuestión que lo convierte en obsoleto y heterogéneo. Estas características nos conducen a plantear la necesidad de una revisión del ordenamiento jurídico para que se adapte a la realidad cubana, con el desarrollo sostenible en la mira.

Consecuentemente, se proponen una serie de presupuestos jurídicos sobre la auditoría ambiental para el sector estatal cubano a partir de su valoración histórica, doctrinal y exegética. La finalidad, entonces, es perfeccionar la ordenación jurídica de forma que permita el tránsito de la certificación de la calidad hacia la ambiental, para lograr con ello empresas amigables con el ambiente y lograr el desarrollo sostenible en Cuba.

Íter histórico de la auditoría ambiental como herramienta de gestión ambiental

A nivel mundial, la preocupación por la protección del medio ambiente ha alcanzado importancia y magnitud en los últimos años al convertirse en temática de interés para el empresariado, abarcando tres dimensiones en especial: la económica, la social y la ambiental. Esta perspectiva aparece vinculada al desarrollo industrial como factor esencial para la generación de recursos que permitan crear empleos y promover la educación ambiental -como bases del bienestar social y la calidad de vida-, dentro de un contexto de desarrollo sostenible.

A través de una construcción legislativa iniciada desde el Derecho Administrativo hacia el Ambiental, conformando el Derecho Administrativo Ambiental; la auditoría ambiental es reconocida como una de las herramientas de gestión ambiental.³ Es también una realidad, que el hombre, con el empleo de las tecnologías ha logrado industrializarse reproduciendo, como externalidad, contaminación, cuestión que pone en peligro no sólo las condiciones de vida presente sino también las futuras. Dentro de este contexto, la auditoría ambiental como herramienta de control, permite la evaluación de los efectos que produce la contaminación, sobre todo, la industrial.

Dentro de este contexto, es preciso recordar que la auditoría independiente ha sido tradicionalmente utilizada para revisar, valorar y refrendar los estados contables de las empresas y hoy se convierte en una herramienta⁴ importante para analizar, controlar y refrendar la protección ambiental, una cuestión que excede, por sus alcances, la revisión de la eficiencia empresarial y la fiabilidad de la información contable. Es así como los estudios desde la doctrina contable y la doctrina *ius* ambientalista, reconocen a la auditoría ambiental como la herramienta de gestión capaz de evaluar y sentar las bases de las políticas medio ambientales en las empresas y las industrias, con el objetivo de revisar los riesgos ambientales generados y la evaluar el impacto ambiental, todo esto con el complemento de otras herramientas, como la Evaluación de Impacto Ambiental⁵.

Por otro lado, la auditoría ambiental ha evolucionado con el transcurso del tiempo en relación con el país que la aplique y el desarrollo tecnológico que éste posea. Su conexión, aparece vinculada a los orígenes del *ius* ambientalismo, como parte de la Agenda Pública Internacional. En sí, se originó en los Estados Unidos de América a finales de los años setenta del pasado siglo XX y apareció con el fin de evaluar la salud de las empresas químicas, con la finalidad de servir como una herramienta de dirección

³Ver (Lozano Cutanda, 2003: 29-34) los antecedentes del *Ius ambientus*, reconocido en el *Ius comune*; preocupación de los problemas de salubridad ambiental.

⁴ Evidencias en el siglo XX, demuestran que al incluirse dentro de las normativas jurídicas por la Administración Pública, se aprecia cómo se fortalece el trinomio Contabilidad, Auditoría y Derecho, lo que permitió cobrar nuevas dimensiones como normativa para proteger los activos, tipificó la protección del bien jurídico ambiental, con reflejo en la contabilidad directa o indirecta. Es verdad, que esta institución jurídica tiene un nexo causal, la exigencia de la responsabilidad ambiental y la cuantificación de los daños ambientales, y con la responsabilidad social empresarial, vinculada a la economía y a la contabilidad ambiental dentro de las formas de gestión.

⁵ Ver Aristazabal Ossa, temas de impacto ambiental y la auditoría ambiental (2010: .29-66).

para la gestión ambiental ante el aumento y la complejidad de la normativa jurídica Estatal y Federal en la presidencia de Nixon. Con posterioridad, en la década de los años 80 se extendió a la Unión Europea en las subsidiarias estadounidenses radicadas allí⁶. Esta situación resulta en un respaldo al compromiso de la Comisión BRUNDTLAND en 1987, que estableció: "un desarrollo sustentable es el que permite satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las futuras generaciones para satisfacer las suyas".

Su *iter* histórico, a partir de ser reconocida por las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el año 1995, se justiprecia su relación con la Responsabilidad Social Empresarial -componente ambiental-. En esta década se le adicionan nuevos elementos tecnológicos vinculados al Comercio Internacional, con lo que la hacen más compleja, completa y dinámica. Desde fines del siglo XX hasta la actualidad, las técnicas, métodos y objetivos de la auditoría como actividad de control, han ido en evolución para poder atender y dar respuestas a las nuevas exigencias de los clientes en el mercado de bienes y servicios, donde aparece el concepto de empresa amigable con el ambiente.

En su expresión moderna, se considera que es la herramienta evaluadora del Sistema de Gestión Ambiental y como el mecanismo clave para obtener información sobre la efectividad de la gestión ambiental de la empresa, ya que identifica los problemas asociados al trabajo en materia de seguridad y ambiente laboral, a los nuevos desafíos ambientales, mientras propone medidas de prevención y mitigación, y es complementada con la revisión contable ambiental en la organización auditada. Los problemas evaluados suelen referirse a las problemáticas ambientales del siglo XXI, surgida como efectos de la crisis ecológica, a 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. Todos estos problemas ambientales de este siglo, relacionados fundamentalmente con el cambio climático⁷.

⁶ Ver Murad Robles (2009: 26-303).

⁷ Ver Arner Gutierrez: Responsabilización voluntaria de la industria en la protección medio ambiental, implementa el sistema de gestión ambiental para mitigar la contaminación a través de las normas ISO y

Para ello, las Entidades Fiscalizadoras Superiores como el sujeto internacional de regulación, identifica a la auditoría ambiental como la herramienta técnica de gestión para realizar la evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la efectividad de la organización auditada.

Por otro lado, las Normas Voluntarias ISO 14001 y 19011 la definen como un: ...“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.”

Adicionalmente, este autor pudo corroborar que en los ordenamientos jurídicos de la Unión Europea, América Latina y el Caribe se señala que esta evaluación ambiental es capaz de evaluar y sentar las bases de una política medio ambiental dirigida a los empresarios, de forma de ejecutar análisis de los riesgos ambientales que pudieran generarse en el desempeño de su actividad y evaluar los impactos ambientales generados. Una conceptualización que aparece vinculada a los términos de Economía Verde y de la Contabilidad Ambiental establecidos por el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA).⁸

Es así que esta herramienta de control se concibe en los ordenamientos jurídicos que la regulan tipificada como: una actividad de control, de servicio público⁹, de fomento y de gestión económica. Como actividad de control -Administración Policial- sus destinatarios son: los órganos, organismos, organizaciones y entidades sujetos a las acciones de control que dispone la Ley, obligados a mantener sistemas de control interno conforme a sus características, competencias y atribuciones institucionales. Su fin: mantener, controlar y evaluar la efectividad del sistema en las instancias de dirección. Su importancia: comprobar la aplicación de las políticas del Estado en la preservación de las finanzas públicas y el control económico administrativo, en este caso las destinadas a la protección del medio ambiente.¹⁰

las EMAS en la Unión Europea, en especial en España en, Libro Verde, Editorial Lex S.A., España, 2013, pp.123-342

⁸ Ver PNUMA-ONU, Auditoría ambiental: evolución histórica y su entorno político institucional. 2005.

⁹ La concepción de servicio público, es de alguna forma controvertida, debido a que su contenido está directamente relacionado con la ideología imperante y puede mutar en relación con las circunstancias políticas, económicas y sociales de los Estados.

¹⁰ Ver (Gordillo, 2006:12)

Revisando la bibliografía, se constata cómo, a lo largo del tiempo, se produjo una mutación en materia de controles sobre protección ambiental, con la aparición de otros mecanismos de control, conocidos como técnicas de tutela ambiental, tales como los realizados a través del control interno en las formas de gestión, la fiscalización, la inspección, la auditoría, el ordenamiento ambiental, la información y la educación ambiental. Particularmente, y más allá de la auditoría ambiental, se establecen la policía ambiental, y la supervisión ambiental.¹¹

A partir del protocolo de Kyoto, por ejemplo, aparece el término “tributo ambiental” como el mecanismo a utilizar entre los Estados para promover el desarrollo limpio, con el objetivo claro de que quién contamine pague. Aparecen también los mecanismos relacionados al fomento ambiental, ideado como un estímulo para que las empresas reduzcan la contaminación, a cambio de mecanismos de exenciones o ventajas impositivas. Por otro lado, a nivel empresarial, se promueven los castigos a las empresas contaminantes, a través de los “impuestos verdes o reformas fiscales verdes”, utilizadas como herramientas de mercado, aplicados al transporte híbrido o eléctrico, en el reciclaje de botellas plásticas, al control de la deforestación boscosa, al tratamiento al agua potable y a los desechos sólidos para conservar la biodiversidad y el uso de combustibles fósiles -modificar la matriz energética-. Cuestiones todas que conducen al camino de los controles, las auditorías y certificaciones con vías a obtener el rótulo de empresa amigable con el bien ambiente.

Por otro lado, a nivel estatal, la regulación de los organismos de auditoría ambiental aparecen como institución jurídica a partir de ser reconocidos en la firma de Convenios y Acuerdos Internacionales con las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los Organismos Internacionales, integrándose en las Constituciones de los Estados, en los derechos internos a través del Código Ambiental, en la Ley Orgánica Ambiental, en la Ley de Auditoría Ambiental y en la Ley de Contraloría de forma mayoritaria en los ordenamientos jurídicos objeto de nuestro análisis. Está también vinculada en su aplicación por normativas jurídicas en materias de la Administración Pública

¹¹ Ver Sales de Freitas, Joycemara, “Auditoría Externa Ambiental como instrumento de defensa del medio ambiente” donde la autora realiza un bosquejo sobre esta herramienta, la importancia que posee para proteger el medio ambiente en las formas de gestión, su aplicación en el mundo empresarial. Revista De Jure, No. 20, Brasil, 2013.

Ambiental, Orgánicas de la Administración, de Gestión Ambiental, de Responsabilidad Ambiental, de Control de la Contaminación Ambiental, de la Salud, del Agua, de la Vida Silvestre, de los Parques Nacionales, de los Corredores Marinos, en disposiciones Agrarias y Ordenanzas Municipales, de Cambio Climático, entre otras. En su ejecución por los auditores es complementada con las normas voluntarias ISO, las EMAS y las disposiciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Al exigirse la responsabilidad, su tramitación en procesos penales se ejecuta ante Fiscalías Ambientales, la solución final de estos conflictos se realiza en los Tribunales Ambientales creados para conocer de las violaciones a la naturaleza.¹²

Se aprecia también que como herramienta de gestión está vinculada en su ejecución con los principios del Derecho Ambiental¹³ que la informan, por ser una acción preventiva, de cautela, de cooperación, de quien contamina paga, de evaluación de impacto ambiental, de responsabilidad, de participación ciudadana, de equidad intergeneracional, de progresividad y de sustentabilidad. Por otro lado, ha ido en evolución con la aplicación de otros instrumentos que se le han incorporado al transcurrir el tiempo, así como otras regulaciones y herramientas entre las que se destacan: la cobertura financiera a través del seguro ambiental, los incentivos fiscales, la tributación ambiental, las tecnologías limpias y la responsabilidad objetiva. Es a su vez interdisciplinaria, transdisciplinaria y multidisciplinaria, al intervenir en su ejecución diversos profesionales de las ciencias, de aquí su multidimensionalidad.

Dentro de la ejecución de esta actividad de control se valora que también deberán quedar definidos los conceptos de economía ambiental, la persecución social del ambiente, los principios universales del Derecho Ambiental y, desde el punto de vista de la generación de la contaminación, deberán definirse cuál son de responsabilidad de la Naturaleza y cuáles por las actividades del Hombre; estos análisis

¹² Ver Burdyslaw, Cassandra, “*Experiencia de otros Tribunales Ambientales en el mundo*”, en 41 países tienen resultados en la promoción del desarrollo sostenible, se integra por juristas especializados en Derecho Administrativo o Ambiental y profesionales de las ciencias económicas especializados en materia ambiental en, Revista Justicia Ambiental FIMA, Chile, 2011, pp.93-120

¹³ Las herramientas de control del medio ambiente, fueron también reconocidas las pautas trazadas por los bloques comerciales -UNASUR, MERCOSUR, ALBA, GATT, UNION EUROPEA, la Agenda 21, el Protocolo de Montreal, la Convención sobre Diversidad Biológica-. Organismos que señalan el impacto en las decisiones de los empresarios y su repercusión económica al no implementarse la contabilidad ambiental en la mayoría de los países. Su implementación, en cambio, permitirá trascender desde la competitividad hacia la cooperación en estos bloques regionales.

permitirán actuar conforme a derecho para pagar por el daño en la evaluación realizada por los auditores.¹⁴

No obstante, aún frente a la existencia de estas herramientas de control, parece factible preguntarse: ¿debe intervenir el estado en el control?, ¿cuáles son las razones de la auditoría?, ¿se trata de una cuestión de obligación o de responsabilidad?, ¿cuál es el papel del cuidado del medio ambiente en los costos empresariales? Cuestiones que deben resolverse no sólo en Cuba, sino de país a país sino en un contexto globalizado, ya que la contaminación no entiende de territorios o de banderas...

La Auditoría Ambiental en el Derecho Público Cubano

Consideraciones previas

En Cuba, actualmente, podemos convenir que en materia de seguridad y salud laboral las empresas locales parecen cumplir de manera adecuada la legislación, control que parece perderse en las empresas de capital extranjero. De ahí la importancia de las auditorías que permiten no sólo el control interno, sino detectar los costes asignados a la protección ambiental.

Si revisamos la historia de la isla, en la etapa de la colonia española y la neocolonia del gobierno impuesto por los Estados Unidos de América, se develan los inicios y el desarrollo de la auditoría pública en la Nación y con ello la emisión de disposiciones jurídicas que regularon la protección a la Naturaleza. Pero es con el triunfo de la Revolución que aparecen los primeros organismos que se ocuparon de ejecutar el control a los bienes públicos, como la Oficina Nacional de Auditoría, el Ministerio de Auditoría y Control, los que tuvieron su sustento legal en los Decretos Leyes No. 159 de 1995 y el 219 de 2003, aunque en esta etapa no hay evidencias de que se ejecutara la auditoría ambiental. La figura jurídica apareció al crearse dentro del entramado de la Administración Pública, el Ministerio de Ciencias, Tecnología y Medio Ambiente en 1995, con el soporte legal en la Ley No. 81 de 1997. Ahora bien, su regulación en el ordenamiento jurídico cubano aparece cuando se crea la Contraloría General de la República como el órgano supremo de control a través de la Ley de la

¹⁴ Ver Caferrata, Néstor Alfredo, “*Principios del Derecho Ambiental*”, elementos claves en el control ambiental a través de la auditoría, Editorial Abeledo Perrot S.A., Argentina, 2010, pp.7-69

Contraloría en el año 2009 y esta tipología se regula en su Reglamento en el año 2010, siendo esta última normativa administrativa su carta de presentación en el Derecho Público patrio.¹⁵

Los elementos de la Auditoría Ambiental

En los elementos a identificar en la auditoría ambiental, se aprecian los subjetivos, que se identifican con el Auditor certificado (técnicos, juristas y científicos) que pertenecen a las Entidades Fiscalizadoras Superiores y a las Sociedades Mercantiles de Auditoría -Título Habilitante en el Registro de Auditores-. Los elementos objetivos se refieren a la formalización de la auditoría a través de un contrato de servicio público, de manera voluntaria u obligatoria. En el ejercicio de la auditoría se integrarán equipos de profesionales diversos -Transversalidad-, a fin de evaluar los índices de contaminación. La auditoría se realiza ejecutando un programa normatizado, y concluye con un informe y un posible certificado ambiental -ecoetiqueta-¹⁶.

La empresa amigable con el ambiente en el siglo XXI en el escenario mercantil nacional, comparación con otras legislaciones

El Programa Naciones Unidas Medio Ambiente ha considerado la necesidad de implementar la economía ambiental para lograr la sostenibilidad. La idea es contribuir al crecimiento económico responsable, con patrones de sostenibilidad, al permitir mayor inclusión social, mejor bienestar humano, más oportunidades de empleo y trabajo decente para todos, a la vez que se garantice la salubridad de los ecosistemas. Este programa se convierte, en un instrumento y una herramienta para las administraciones públicas de los estados en la toma de decisiones jurídicas -Paradigmas Ambientales-, en la protección del medio ambiente y sus recursos naturales, del ciudadano y sus condiciones sociales, y en la contribución en la construcción de la empresa amigable con el ambiente – en lo relativo a las formas de gestión- .

¹⁵ Ver Castillo Téllez, 2014.

¹⁶ Para ello se evalúan la implementación de las tecnologías limpias -parámetros-, normas voluntarias ISO y las EMAS, las directrices y procedimientos de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, el Sistema de Gestión Ambiental, la Evaluación de Impacto Ambiental, y las normas de auditoría y los principios contables.

En Cuba, los estudios realizados en el 2013 por el PNUMA demuestran que no ha existido una construcción jurídica adecuada en los conceptos de economía y contabilidad ambiental dentro del Sistema Nacional Contable, conceptos que permitirían transitar desde la aplicación en el sector estatal exclusivamente, hacia la conformación de la empresa amigable con el medio ambiente.

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

Dentro de este contexto, sin embargo, aparece la necesidad de actualizar la legislación cubana a partir de la norma constitucional, la ley marco ambiental y el derecho sustantivo vinculado a la política ambiental patria, esto sin dejar de reconocer, el trabajo realizado por las ONGs ambientalistas. Por lo menos, esta situación se hace patente si confrontamos la legislación cubana con la de los nuevos constitucionalismos en América Latina y sus formas de democracia participativa, discernible en las Constituciones de Ecuador, Venezuela y Bolivia.¹⁷

Por otro lado, con ventajas distinguidas en la aplicación de Sistemas de Gestión Ambiental eficaces y eficientes, la implementación de las Tecnologías + Limpias para obtener producciones menos contaminantes, el acceso a coberturas financieras a través de la póliza ambiental, la implementación de la contabilidad ambiental, el cumplimiento de la legislación y de la política ambiental, el acceso a mercados exigentes al tener mayor competitividad los productos o la prestación de los servicios, la mejoría de la imagen y de la credibilidad de la empresas.¹⁸

Adicionalmente, en el marco del nuevo constitucionalismo, aparecen estos elementos con normas de protección a la “Madre Tierra”.¹⁹ Todo eso vinculado

¹⁷ Ver (Caferrata, 2004: 23)

¹⁸ Ver Antúnez Sánchez, 2013 en <http://www.ucf.edu.cu>

¹⁹ Ver (Caferrata, 2007: 7)

(voluntariamente) a las normas ISO 26000 que establecen certificaciones de garantía de protección ambiental y social.²⁰

Cuba, sin embargo, presenta desafíos y limitantes, como la obsolescencia tecnológica de las formas de gestión del sector estatal, la heterogeneidad industrial que impera, los costes elevados de las tecnologías limpias etc.

En todo este contexto se insertaban las normas EMAS²¹ en la Unión Europea, las que distinguen la empresa de la industria en el control ambiental, relacionadas con el papel de las EFS a través de la auditoría, pero que aún en el derecho interno cubano no tiene su reconocimiento. En Europa, estos reglamentos han permitido conocer como en el segundo acciones de control vinculadas a la evaluación de los mega problemas ambientales, surgidos como efectos de la crisis ambientalista con el aumento de las temperaturas, el agujero en la capa de ozono, la desertificación, la acumulación de residuos radiactivos, la extensión de enfermedades -cáncer, malaria, insalubridad del agua dulce, inseguridad alimentaria-, la contaminación urbana y el agotamiento de los recursos renovables y no renovables, como elementos adversos asociados al cambio climático.²²

Volviendo a Cuba, los primeros albores del control ambiental se constatan con la ejecución de la auditoría de gestión coordinada al recursos hídrico de las cuencas de Vento Almendares en el 2014, en respuesta a las regulaciones de la Organización Latinoamericana de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) en cuanto a las nuevas modalidades de las auditorías públicas dirigidas al control ambiental hacia los recursos hídricos, a la biodiversidad y al seguimiento del cambio climático (2014a, 2014b, 2014c). Como un cambio de escenario necesario desde la empresa hacia la naturaleza, en pos de preservar la especie humana y con ello la biodiversidad, ante adversos ambientales que se recrudecen cada vez más generados por la contaminación atmosférica, al generar el calentamiento global, cuyo reconocimiento no fue aceptado por ciertos Estados (Estados Unidos, Australia, China) en el Protocolo de Kyoto. Situación que no escapa del discurso y preocupación desde la Iglesia Católica en la voz del Papa Francisco en el Sistema de Naciones Unidas en este 2015, al señalar y cito:

²⁰ Ver Antúnez Sánchez, 2012.

²¹ Reglamento Comunitario de Ecogestión y Auditoría (EMAS).

²² Ver Nogueira López, 2010 en <http://www.actualidadjuridicaambiental.com>.

... ante todo, hay que afirmar que existe un verdadero «derecho del ambiente» por un doble motivo. Primero, porque los seres humanos somos parte del ambiente. Vivimos en comunión con él, porque el mismo ambiente comporta límites éticos que la acción humana debe reconocer y respetar. El hombre, aun cuando está dotado de «capacidades inéditas» que «muestran una singularidad que trasciende el ámbito físico y biológico» (Laudato si', 81), es al mismo tiempo una porción de ese ambiente. Tiene un cuerpo formado por elementos físicos, químicos y biológicos, y solo puede sobrevivir y desarrollarse si el ambiente ecológico le es favorable. Cualquier daño al ambiente, por tanto, es un daño a la humanidad. Segundo, porque cada una de las criaturas, especialmente las vivientes, tiene un valor en sí misma, de existencia, de vida, de belleza y de interdependencia con las demás criaturas. Los cristianos, junto con las otras religiones monoteístas, creemos que el universo proviene de una decisión de amor del Creador, que permite al hombre servirse respetuosamente de la creación para el bien de sus semejantes y para gloria del Creador, pero que no puede abusar de ella y mucho menos está autorizado a destruirla. Para todas las creencias religiosas, el ambiente es un bien fundamental (cf. *ibíd.*, 81).

El abuso y la destrucción del ambiente, al mismo tiempo, van acompañados por un imparable proceso de exclusión. En efecto, un afán egoísta e ilimitado de poder y de bienestar material lleva tanto a abusar de los recursos materiales disponibles como a excluir a los débiles y con menos habilidades, ya sea por tener capacidades diferentes (discapacitados) o porque están privados de los conocimientos e instrumentos técnicos adecuados o poseen insuficiente capacidad de decisión política. La exclusión económica y social es una negación total de la fraternidad humana y un gravísimo atentado a los derechos humanos y al ambiente. Los más pobres son los que más sufren estos atentados por un triple grave motivo: son descartados por la sociedad, son al mismo tiempo obligados a vivir del descarte y deben sufrir injustamente las consecuencias del abuso del ambiente. Estos fenómenos conforman la hoy tan difundida e inconscientemente consolidada «cultura del descarte».

Lo dramático de toda esta situación de exclusión e inequidad, con sus claras consecuencias, me lleva junto a todo el pueblo cristiano y a tantos otros a tomar conciencia también de mi grave responsabilidad al respecto, por lo cual alzo mi voz, junto a la de todos aquellos que anhelan soluciones urgentes y efectivas. La adopción de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible en la Cumbre Mundial que iniciará hoy mismo, es una importante señal de esperanza. Confío también que la Conferencia de París sobre cambio climático logre acuerdos fundamentales y eficaces.

No bastan, sin embargo, los compromisos asumidos solemnemente, aun cuando constituyen un paso necesario para las soluciones. La definición clásica de justicia a que aludí anteriormente contiene como elemento esencial una voluntad constante y perpetua: *Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi*. El mundo reclama de todos los gobernantes una voluntad efectiva, práctica, constante, de pasos concretos y medidas inmediatas, para preservar y mejorar el ambiente natural y vencer cuanto antes el fenómeno de la exclusión social y económica, con sus tristes consecuencias de trata de seres humanos, comercio de órganos y tejidos humanos, explotación sexual de niños y niñas, trabajo esclavo, incluyendo la prostitución, tráfico de drogas y de armas, terrorismo y crimen internacional organizado. Es tal la magnitud de estas situaciones y el grado de vidas inocentes que va cobrando, que hemos de evitar toda tentación de caer en un nominalismo declaracionista con efecto tranquilizador en las conciencias. Debemos cuidar que nuestras instituciones sean realmente efectivas en la lucha contra todos estos flagelos.

La multiplicidad y complejidad de los problemas exige contar con instrumentos técnicos de medida. Esto, empero, comporta un doble peligro: limitarse al ejercicio burocrático de redactar largas enumeraciones de buenos propósitos –metas, objetivos e indicadores estadísticos–, o creer que una única solución teórica y apriorística dará respuesta a todos los desafíos. No hay que perder de vista, en ningún momento, que la acción política y económica, solo es eficaz cuando se la entiende como una actividad prudencial, guiada por un concepto perenne de justicia y que no pierde de vista en ningún momento que, antes y más allá de los planes y programas, hay mujeres y hombres concretos, iguales a los gobernantes, que viven, luchan y sufren, y que muchas veces se ven obligados a vivir miserablemente, privados de cualquier derecho.

Para que estos hombres y mujeres concretos puedan escapar de la pobreza extrema, hay que permitirles ser dignos actores de su propio destino. El desarrollo humano integral y el pleno

ejercicio de la dignidad humana no pueden ser impuestos. Deben ser edificados y desplegados por cada uno, por cada familia, en comunión con los demás hombres y en una justa relación con todos los círculos en los que se desarrolla la socialidad humana –amigos, comunidades, aldeas y municipios, escuelas, empresas y sindicatos, provincias, naciones–. Esto supone y exige el derecho a la educación –también para las niñas, excluidas en algunas partes–, que se asegura en primer lugar respetando y reforzando el derecho primario de las familias a educar, y el derecho de las Iglesias y de agrupaciones sociales a sostener y colaborar con las familias en la formación de sus hijas e hijos. La educación, así concebida, es la base para la realización de la Agenda 2030 y para recuperar el ambiente.

Al mismo tiempo, los gobernantes han de hacer todo lo posible a fin de que todos puedan tener la mínima base material y espiritual para ejercer su dignidad y para formar y mantener una familia, que es la célula primaria de cualquier desarrollo social. Ese mínimo absoluto tiene en lo material tres nombres: techo, trabajo y tierra; y un nombre en lo espiritual: libertad del espíritu, que comprende la libertad religiosa, el derecho a la educación y los otros derechos cívicos. Por todo esto, la medida y el indicador más simple y adecuado del cumplimiento de la nueva Agenda para el desarrollo será el acceso efectivo, práctico e inmediato, para todos, a los bienes materiales y espirituales indispensables: vivienda propia, trabajo digno y debidamente remunerado, alimentación adecuada y agua potable; libertad religiosa, y más en general libertad del espíritu y educación. Al mismo tiempo, estos pilares del desarrollo humano integral tienen un fundamento común, que es el derecho a la vida y, más en general, lo que podríamos llamar el derecho a la existencia de la misma naturaleza humana.

La crisis ecológica, junto con la destrucción de buena parte de la biodiversidad, puede poner en peligro la existencia misma de la especie humana. Las nefastas consecuencias de un irresponsable desgobierno de la economía mundial, guiado solo por la ambición de lucro y de poder, deben ser un llamado a una severa reflexión sobre el hombre: «El hombre no es solamente una libertad que él se crea por sí solo. El hombre no se crea a sí mismo. Es espíritu y voluntad, pero también naturaleza» (Benedicto XVI, Discurso al Parlamento Federal de Alemania, 22 septiembre 2011; citado en *Laudato si'*, 6). La creación se ve perjudicada «donde nosotros mismos somos las últimas instancias [...] El derroche de la creación comienza donde no reconocemos ya ninguna instancia por encima de nosotros, sino que solo nos vemos a nosotros mismos» (Id., Discurso al Clero de la Diócesis de Bolzano-Bressanone, 6 agosto 2008; citado *ibíd.*). Por eso, la defensa del ambiente y la lucha contra la exclusión exigen el reconocimiento de una ley moral inscrita en la propia naturaleza humana, que comprende la distinción natural entre hombre y mujer (cf. *Laudato si'*, 155), y el absoluto respeto de la vida en todas sus etapas y dimensiones (cf. *ibíd.*, 123; 136).

Sin el reconocimiento de unos límites éticos naturales insalvables y sin la actuación inmediata de aquellos pilares del desarrollo humano integral, el ideal de «salvar las futuras generaciones del flagelo de la guerra» (Carta de las Naciones Unidas, Preámbulo) y de «promover el progreso social y un más elevado nivel de vida en una más amplia libertad» (*ibíd.*) corre el riesgo de convertirse en un espejismo inalcanzable o, peor aún, en palabras vacías que sirven de excusa para cualquier abuso y corrupción, o para promover una colonización ideológica a través de la imposición de modelos y estilos de vida anómalos, extraños a la identidad de los pueblos y, en último término, irresponsables.

La guerra es la negación de todos los derechos y una dramática agresión al ambiente. Si se quiere un verdadero desarrollo humano integral para todos, se debe continuar incansablemente con la tarea de evitar la guerra entre las naciones y entre los pueblos.²³

Hechos estos que permiten justipreciar a este autor y hacer un análisis de la trascendencia que ha tenido el control público desde la contabilidad empresarial clásica, hacia el control ambiental a las formas de gestión y que ahora en el siglo XXI transitar

²³Discurso de Su Santidad Papa Francisco en la inauguración de la Cumbre de la ONU sobre los objetivos de desarrollo sostenible 2015-2030. Nueva York. 25 de septiembre de 2015. Estados Unidos de América. Tomado del Periódico *Cubadebate*, Cuba. Fecha 25 de septiembre de 2015.

hacia el control de la naturaleza en pos de la preservación de la raza humana para las generaciones de hoy y las que están por venir. Ante todos estos elementos valorados, este autor considera ponderar que los postulados teóricos, la tendencia histórica y de derecho comparado y el análisis del ordenamiento cubano han permitido la formulación de los presupuestos jurídicos para desarrollar y actualizar la doctrina *ius* ambientalista vinculada a la actividad de control ambiental a través de la auditoría pública con enfoque ambiental en el país, que permita con ello actualizar el ordenamiento jurídico cubano en relación al reconocimiento de la auditoría ambiental como instrumento de gestión ambiental y de control. Una cuestión que permita, a su vez, desarrollar dentro del ordenamiento jurídico cubano el reconocimiento de la contabilidad ambiental dentro del Sistema Nacional Contable y con ello también actualizar el ordenamiento jurídico en relación al reconocimiento de las producciones limpias y la industria amigable con el ambiente en la normativa ambiental con enfoques interdisciplinarios e interinstitucionales- en la creación, para coadyuvar a la interpretación y aplicación de las normas jurídicas vinculadas a esta actividad de control ambiental-. Una función, esta última, que le corresponderá Contraloría General de la República (CGR) con la cooperación de otros organismos de la Administración Pública; tal cual se ejecutó en la Cuenca Hidrográfica Vento Almendares, en atención a la problemática ambiental de la distribución del agua.

Cuestiones todas estas nodales hacia el futuro, ya que tal como sostiene Castro Ruz (2000): “Cualquiera comprende que el objetivo fundamental de las Naciones Unidas, en el siglo apremiante que comienza, es el de salvar al mundo no solo de la guerra sino también del subdesarrollo, el hambre, las enfermedades, la pobreza y la destrucción de los medios naturales indispensables para la existencia humana, ¡Y debe hacerlo con premura antes de que sea demasiado tarde!”

Por otro lado, más allá de lo que pueda realizar Cuba en protección al medio ambiente, queda el riesgo ambiental de generación global, sobre el que no se tiene control. En ese caso, es preciso mejorar las regulaciones y propender a la toma de conciencia, sobre todo de los países más contaminantes, que no por casualidad, no firmaron el Protocolo de Kyoto. Por lo que este autor espera y hace una valoración de lo que podrá acontecer en la cumbre ambientalista que se ejecutará en Copenhague,

Dinamarca para analizar el cambio climático y en especial la hora de que Estados Unidos deje de verse a sí mismo como donante y comience a reconocerse como contaminador, un contaminador debe pagar una compensación por los daños y debe pagar su deuda ecológica. No se trata de caridad, se trata de justicia. Y con ello reducir las emisiones de CO² al ambiente. En el marco de un informe del Panel Intergubernamental de Expertos sobre Cambio Climático de las Naciones Unidas, se sostiene que el calentamiento global puede llegar a 7° C en el 2100, provocando un aumento del nivel del mar de más de 60 metros. Ante esta realidad, analizamos la posición del Senado norteamericano, al tratar el tema del cambio climático (reducción de gases) y de la preocupación de la Unión Europea en relación a la "oferta" que hagan Estados Unidos y China en sintonía con la emisión de los gases invernadero. Consideramos que no continuar con la guerra será lo más sensato, que los países ricos inviertan en los próximos 3 años 30.000 millones de dólares en los países pobres para contrarrestar los efectos del cambio climático, que se deje a un lado la "aurora negra", engendrada a principios de los 80 formando parte del proyecto militar concebido por Reagan como "Star Wars" (Guerra de las Estrellas), bautizada como Iniciativa Estratégica de Defensa (SDI), en el contexto del "poder espacial" y manipulación "del clima" con el Programa Aurora Activa de Alta Frecuencia (HAARP) basado en Gukoma, Alaska y llevado a cabo por la Armada y la Fuerza Aérea en el marco de "una nueva generación de armas sofisticadas". Las interrogantes están ¿qué nos quedará a los ciudadanos, se cumplirá de manera adecuada el binomio deber/derecho en la protección ambiental?, esperemos que en este nuevo conclave los estadistas convocados reflexionen y cambien su modo de actuar para con el planeta, aún no hay otro para seguir la contaminación con las condiciones que posee la tierra para la vida.

Conclusiones

La auditoría ambiental emergió debido a la contaminación empresarial y su enfrentamiento con el Estado en la protección del medio ambiente y su génesis fue la auditoría social. Se consolida posteriormente como una acción de control practicada por las Entidades Fiscalizadoras Superiores y las Sociedades Mercantiles mientras posee una construcción jurídica a partir de estar reconocida en Convenios Internacionales, ser introducida en los derechos internos mediante los textos constitucionales, las leyes

ambientales y de contralorías que brindan solidez y sustento para el desarrollo de políticas ambientales como la herramienta de gestión ambiental. Puede ser voluntaria u obligatoria y manifestarse como una actividad policia, un servicio público u actividad de fomento acorde a su ejecución y consecuencias.

La sistematización de la auditoría ambiental, como institución jurídica dirigida a proteger al bien jurídico ambiental, es reconocida desde la doctrina *ius* administrativa y la *ius* ambientalista. Los criterios teóricos y normativos valorados permitieron establecer que la realización de la auditoría entraña una relación jurídica ambiental delimitando sus elementos: subjetivos (auditores y auditados), objetivos (contenido, instituciones y categorías a evaluar) y formales (documentos acreditativos de su validez).

La auditoría ambiental tiene un carácter multidimensional, integral y transdisciplinario, su finalidad es la evaluación de la gestión ambiental de la empresa y la certificación de producciones limpias. Para realizarla las entidades auditadas deben implementar la contabilidad ambiental y el tratamiento de los residuales de la producción de la empresa. Constituye un proceso integrado por fases (preparación-ejecución-conclusión) cuyo procedimiento fundamental está regulado en normas ISO y las EMAS.

Esta tipología de auditoría, aparece regulada dentro de los ordenamientos jurídicos como una actividad de control o de servicio público dirigida a las formas de gestión estatal o no estatal; es ejecutada a través de normativas jurídicas ambientales y procedimientos administrativos establecidos por las Entidad Fiscalizadora Superior para su concreción como elementos formales, al permitir corroborar las evidencias del control practicado.

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

Bibliografía

- Antúnez Sánchez, A. (2012), *La auditoría ambiental y las producciones más limpias*, Colombia, Revista Producción + Limpia, Vol. 7, No.12.
- (2014), “La praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica” en *Revista electrónica Actualidad Jurídica Ambiental*, España. <http://www.actualidadjuridicaambiental.com>.
 - (2015), “Disquisiciones teóricas, doctrinales y exegéticas sobre la praxis de la auditoría como función pública, dirigida a la protección del bien público ambiental para la empresa ecológica”, *Revista Dos Tribunais Thomsonreuters*, No. 951, Brasil. <http://www.thomsonreuters.com>.
- Arner Guerre, A.(2011), *Responsabilización voluntaria de la industria en la protección medio ambiente*, España, Universidad de Zaragoza, España.
- Aristazabal Ossa, H. (2012), *Auditorías ambientales*, Bogotá, Contraloría General de Colombia.
- Basurto González, D. (2012), *Responsabilidad Social y Ambiental en las Empresas*, México, Revista Política y Gestión Empresarial.
- Bernal Pisfil, F. (2011), *Auditoría Ambiental o Ecoauditoría*, Colombia, Revista Actualidad Empresarial, No. 201.
- Belmonte Martin, I. (2011), *La Ecoauditoría: un instrumento para la defensa del medio ambiente*, España, Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Elche.
- Burdyslaw, C. (2011), *Experiencia de otros Tribunales Ambientales en el Mundo*, Chile, Revista Justicia Ambiental. No 4.
- Cafferata, N. (2004), *Constitucionalismo e institucionalidad ambiental en Latinoamérica*, México, Editorial INE-SEMARNAT.
- (2007), *El tiempo de las cortes verdes*, Argentina, Revista de Derecho Ambiental Abeledo Perrot S.A, No. 9.
 - (2008), *Naturaleza jurídica del Derecho Ambiental*, México, Editorial INE- Semarnat.
 - (2010), *Principios del Derecho Ambiental*, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot S.A.
- Conesa Fernández, V. (2003), *Instrumentos de la gestión ambiental en la empresa*. 1^{era} edición, España, Editorial Mundi-Prensa.

- Da Conceição da Costa Marques, M. (2004), *La problemática de la Auditoría Ambiental.*, Portugal, Universidad de Coimbra.
- Fernández de Gatta, D. (2004), *La responsabilidad social corporativa en materia ambiental*, España, Boletín económico ICE.
- Fernández Ramos, S. (2010), *Inspección administrativa y la potestad sancionadora*, España, Editorial Iustel.
- Gómez García L. (2011), *La Auditoría Ambiental ¿voluntaria u obligatoria?*, México, Revista Derecho Ambiental y Ecología.
- Gordillo, A. (2006), *Tratado de Derecho Administrativo*. 8^{va} edición, Buenos Aires, Editorial Macchi.
- Juste Ruiz, J. (2002), *Hacia un convenio mundial sobre las evaluaciones ambientales*. España, Revista Aranzadi, No. 23.
- Lozano Cutanda, B. (2004), *Derecho Ambiental Administrativo*. 5^{ta} edición, España, Editora Dykinson.
- Leff, E. (2000), *Auditorías Ambientales*. II Curso Internacional de Aspectos Geológicos de Protección Ambiental, Escola Politécnica da Universidade de Sao Paulo.
- Lorenzetti R. (2008), *Teoría del Derecho Ambiental*. 1^{era} edición. Buenos Aires, Editorial La Ley.
- Martín Mateo R. (1994), *El etiquetado ecológico, nuevo instrumento para la tutela ambiental*, España, Editorial Trivium.
- Miranda Hernández G. (2012), “La potestad inspectora de las Administraciones Públicas”, en *Revista Cuadernos de Inspección del Territorio*, España.
- Nogueira López A. (1997), Tesis doctoral: *Régimen jurídico de la auditoría ambiental*, Universidad Santiago de Compostela, España, 1997.
- (2010), “Hacia un EMAS de alcance internacional en competencia con la ISO 14001: notas a la revisión del Reglamento EMAS” en *Revista electrónica Actualidad Jurídica Ambiental*, España. <http://www.actualidadjuridicaambiental.com>.
- Páez Sandubete, J. (2008), *La Auditoría Medio Ambiental en la Unión Europea, una perspectiva contable*, España, Editorial Trivium.

- Sales de Freitas, J. (2013), "Auditoría Externa Ambiental como instrumento de defensa del medio ambiente", *Revista De Jure*, Brasil, Procuraduría Minas Gerais. No. 20.
- PNUMA-ONU (2005), *Auditoría ambiental: evolución histórica y su entorno político institucional*.
- PNUMA-ONU (2013), *El constitucionalismo en América Latina con la práctica democrática y la participación ciudadana*.
- Roman, L. (2013), *La auditoría ambiental es una nueva propuesta para el control de la diversidad biológica*. Venezuela, Revista Instituto de Altos Estudios del Control Fiscal y Auditor del Estado.
- Rinaldi, G. (2013), *Estudios sobre el desarrollo del Derecho Ambiental Latinoamericano y Caribeño*, PNUMA-ONU, 2013.
- OLACEFS (2014a), *Informe regional de América Latina sobre la auditoría coordinada a los recursos hídricos*. CONTEMA, 2014.
- (2014b), *Pasivos ambientales como efecto de la destrucción de la Biodiversidad*.
- (2014c), *Auditoría coordinada de Biodiversidad*, Brasil.
- INTOSAI, EFS-ONU (2012), "Auditoría del medio ambiente. Retos presentes y futuros" en *Revista Internacional de Auditoría Gubernamental*, Brasil.
- Van Leeuwen, S. (2003), "El desarrollo de la auditoría ambiental dentro de la INTOSAI" en *Revista Internacional de Auditoría Gubernamental*. No. 1, Washington, Editorial United State General Accounting Office.

Artículo recibido el 12 de Junio 2015
Artículo aceptado el 23 de Noviembre 2015