



Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo
ISSN: 2362-583X
revistaredoeda@gmail.com
Universidad Nacional del Litoral
Argentina

ANTÚNEZ SÁNCHEZ, ALCIDES FRANCISCO
La ordenación jurídica de la auditoría pública en Cuba *
Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo, vol. 2, núm. 2, 2015, Julio-Diciembre
Universidad Nacional del Litoral
Argentina

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=655969787003>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc
Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso
abierto

REVISTA EUROLATINOAMERICANA DE DERECHO ADMINISTRATIVO

VOL. 2 | N. 2 | JULIO/DICIEMBRE 2015 | ISSN 2362-583X
SANTA FE | ARGENTINA | PERIODICIDAD SEMESTRAL

Promoción:



Revista oficial de la Red Docente Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo
formada por las siguientes instituciones:



RED DOCENTE
EUROLATINOAMERICANA
DE DERECHO ADMINISTRATIVO



La ordenación jurídica de la auditoría pública en Cuba*

The legal regulation of the public audit in Cuba

ALCIDES FRANCISCO ANTÚNEZ SÁNCHEZ**

Universidad de Granma (Cuba)
aantunez@udg.co.cu

Recibido el/Received: 26.05.2015 / May 26th, 2015

Aprobado el/Approved: 28.06.2015 / June 28th, 2015

RESUMEN

La regulación jurídica de la auditoría pública en las formas de gestión, apuntan como un paso en el avance por el órgano supremo de control. Para ello, es realizado un análisis histórico, teórico, legislativo del desarrollo y evolución del control a través de la auditoría pública en Cuba. Se realiza un estudio del desarrollo que ha tenido la ordenación jurídica de esta acción de control hasta llegar a la del tipo ambiental en las formas de gestión estatal dentro del sector empresarial cubano por ser el mayoritario, la necesidad de implementarla para construir empresas amigables con el ambiente en la actualización del modelo económico, la que se efectúa por parte de la Administración Pública. A tales efectos, para desarrollar todo este análisis se utilizaron los métodos teóricos de investigación como el exegético-jurídico, el histórico-lógico, inducción-deducción y el de análisis-síntesis.

Palabras clave: auditoría pública; empresa amigable con el ambiente; desarrollo sostenible; Cuba; regulación jurídica.

ABSTRACT

The juridical regulation of the public audit in the forms of step, they take aim like a passage in the advance for the supreme organ of control. For it, a historic analysis is accomplished, theoretic, legislative of development and evolution of the control through the public audit in Cuba. A study of the development that the juridical sorting of this action of control to arrive has had comes true to give it the environmental type in the forms of state-owned step within the business sector Cuban to be the majority, the need to implement it to construct friendly companies with the environment in the bringing up to date of the economic model, the one that takes effect for part of the Public Administration. Deduction and the one belonging to analysis utilized to such effects, in order to develop all this analysis the theoretic fact-finding methods like the exegetic juridical, the historic logician, induction synthesis.

Keywords: public audit; company friendly with the environment; sustainable development; Cuba; legal regulation.

Como citar este artículo | How to cite this article: ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco. La ordenación jurídica de la auditoría pública en Cuba. **Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo**, Santa Fe, vol. 2, n. 2, p. 43-66, jul./dic. 2015. DOI: www.dx.doi.org/10.14409/rr.v2i2.5163.

* El artículo procede de la investigación sobre la auditoría ambiental y su ordenación jurídica dentro del Derecho Ambiental en Cuba, ejecutada por la Contraloría General de la República.

** Profesor Auxiliar de Derecho Ambiental y Mercantil de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Granma (Bayamo, Cuba). Doctorando en Derecho en la Universidad del Oriente.



SUMARIO

1. Ojeada histórica de la Auditoría Pública Cubana; **2.** La ordenación jurídica de la Auditoría Pública en Cuba; **3.** Necesidad de implementar la auditoría pública con enfoque ambiental para construir empresas amigables con el ambiente; **4.** A manera de conclusiones; **5.** Referencias.

1. OJEADA HISTÓRICA DE LA AUDITORÍA PÚBLICA CUBANA

Los estudios realizados desde los saberes contables e históricos, señalan al ejercicio de la auditoría pública, como la función estatal dedicada a controlar los bienes, la que en su generalidad no era del todo conocida en Cuba, a consecuencia de ser una de las colonias de España, elementos que demuestran que la vida económica era regida y controlada por esta metrópoli, al ser la dueña de los negocios de forma mayoritaria en la nación; las evidencias refieren que los cubanos de la época no la ejecutaron ni tenían los conocimientos sobre dicha actividad de manera adecuada, esta era realizada por inspectores de esta nación que controlaban los negocios de su propiedad, señalado por Castillo Téllez y Villardefrancos Álvarez.

Datos estos que aportan que en el período comprendido desde el siglo XVII hasta el XVIII, el control por la Administración relacionada con las finanzas públicas, estuvo constituida por los órganos de la Intendencia de Hacienda y el Tribunal de Cuentas, instituciones públicas que realizaron las funciones de percepción, los registros contables y la vigilancia de las rentas y los recursos públicos.

Dicho esto, es una realidad que la historia económica del país, reconoce las tendencias que hubo sobre la formación y constitución de organismos técnicos-económicos, factores que dieron lugar a la creación de la organización estatal denominada Consejo de la Administración, donde participaban el Intendente General de Hacienda y el Presidente del Tribunal de Cuentas, fortaleciéndose con ello los mecanismos de control creados en esta época.

Otras evidencias muestran la introducción en el campo del control de los bienes públicos, la necesidad de dominar los conocimientos sobre las materias de auditoría y la contabilidad empresarial, labor está que fue realizada por profesionales especializados en las funciones de control económico, oriundos de casas matrices norteamericanas radicadas en el país. A consecuencia, de no existir un desarrollo adecuado de esta enseñanza, en las materias contables en la nación y como el inicio del camino para que las grandes empresas de los Estados Unidos de América aparecieran en el escenario mercantil patrio, ello permitió con posterioridad se asumiera la preparación de profesionales cubanos en esta actividad en los inicios del siglo XX, en particular en las ramas de la agricultura, la minería, la banca y los servicios públicos. Este factor permitió a los cubanos, apropiarse de las técnicas de la contabilidad y la auditoría más avanzadas en esta época.



Es así, que la Constitución de la República en vigencia en esta época, reguló dentro de sus articulados la función de fiscalización a los bienes públicos por parte del Ministerio de Hacienda, institución creada por la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo.¹ Conforme con la Constitución citada, se evidencia la creación del Tribunal de Cuentas², el mismo tuvo entre sus funciones la de fiscalizar el patrimonio, los ingresos, los gastos del Estado y a los organismos autónomos dentro de este período, para comprobarles la ejecución de sus presupuestos destinados por el Estado a las provincias y municipios, con la observancia de las leyes y las disposiciones en materia de impuestos, derechos y contribuciones en vigor, con toda la autoridad administrativa de fiscalizar la gestión pública de los funcionarios y de los empleados del aparato estatal, como de las organizaciones autónomas en esta etapa.

Para la mitad de siglo, se aprecia como en Cuba se eleva la capacidad técnica del contador cubano a niveles internacionales, como resultado de graduaciones de profesionales en contaduría pública en aulas de la Universidad de La Habana, diseminados en el escenario mercantil patrio con las primeras firmas privadas de auditores y en las instituciones públicas. En estos años, la práctica de la auditoría se asemejó a la que existía en los países desarrollados del mundo, donde para el ejercicio de esta actividad de control, los auditores se agruparon en el Colegio de Contadores Públicos creado en el país para este fin.

Otro dato de interés señala, que para 1953, fue celebrado en la Habana, el 1^{er} congreso internacional de las EFS, se inicia con ello todo un proceso de institucionalización en esta organización, entre los acuerdos finales de esta reunión se establecieron sus estatutos y la fundación formal de la EFS-INTOSAI, proceso que continuó en posteriores congresos en Bruselas y Tokio; la nación cubana se hizo miembro para el ejercicio práctico de esta función pública dentro del área de América Latina a través de la EFS-OLACEFS.

Sin embargo, no es a partir del triunfo de la Revolución, que en esta propia década del pasado siglo, es que se inicia todo un cambio en la estructura socio-económica del país, proceso este que provocó una acelerada transformación dentro de la organización del aparato estatal y con ello de la contabilidad, la auditoría y el control de los hechos económicos en el sector estatal en sus formas de gestión, sustentada en cuerpos jurídicos dentro del ordenamiento jurídico cubano.

En consecuencia, se revela que el gobierno decidió dotar al país de un mecanismo más eficaz, para salvaguardar los intereses del pueblo, es creado para ello en 1959 el

¹ Constitución Cubana de fecha 1^{er} de julio 1940, artículo 135, reconocida como la de mayor perfección formal y de tendencia más progresista dentro de su filiación liberal burguesa que había conocido la República, 3^{er} etapa del constitucionalismo cubano. Gaceta Oficial de 20 de diciembre de 1946, La Habana, Cuba.

² Los orígenes de la actividad de la auditoría y el control de la Hacienda Pública en la primera década del siglo XVIII, para salvaguardar los intereses de España y de la oligarquía en el poder; desde la segunda mitad del siglo hasta 1764.



Ministerio de Recuperación de Bienes Malversados, como continuador de esta función pública. Con posterioridad, otras modificaciones realizadas por el Estado, dentro de las que se encontraba el aumento del nivel educacional en el país, la enseñanza de la contabilidad y dentro de esta la de la auditoría fueron necesarias. Se decidió en 1959, a raíz de los cambios y modificaciones en la estructura económica del país, no mantener la labor del Tribunal de Cuentas, el que cesa en sus funciones en 1960. Es así, que para 1961, al constituirse el Ministerio de Hacienda, con la Ley No. 943 como su sustento legal, se le concedieron las funciones de comprobación de los gastos del Estado por la Dirección de Comprobación, encargada de realizar la fiscalización en toda la nación.

Al finalizar 1965, es disuelto este Ministerio de Hacienda, pasan estas funciones de control al Banco Nacional de Cuba, con la Dirección de Comprobación, actividad que perduró hasta 1967, con la función de practicar la auditoría estatal en toda la nación. Por lo que al cesar estas instituciones públicas en estas funciones, toda la actividad de control practicada en el país se ejecutó por el Ministerio de Industrias, se tomó con ello la decisión de conformar las primeras Unidades de Auditoría Interna en todos los organismos de la Administración Pública de este período analizado, factor que permitió se extendiera esta actividad en todo el país. Estas decisiones tomadas por la Administración Pública, compensaron la pérdida de fuerza en el ámbito de la actividad de control interno y externo de los organismos creados al desaparecer el Ministerio de Hacienda y luego la Dirección de Comprobación. Todo este análisis *up supra* permitirá evaluar el soporte legal que ha tenido la auditoría pública a partir del proceso de institucionalización ejecutado por la Administración Pública.

2. LA ORDENACIÓN JURÍDICA DE LA AUDITORÍA PÚBLICA EN CUBA

Presentado todo el panorama anterior, para 1976, con el período de institucionalización estatal, el que se sustentó en la Ley No. 1323, permitió que se constituyera el Comité Estatal de Finanzas en el entramado administrativo cubano, con ello se reanudó el control a los bienes públicos de nuevo con la Dirección de Comprobación, esta tuvo entre sus funciones básicas, la práctica de la auditoría estatal por parte del Estado como el ente superior. Actividad sustentada a partir de lo establecido en el texto constitucional cubano, en su 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 [...]*”.

Este organismo de la Administración Central del Estado, de su actuar para la Administración Pública, dirigido a los ciudadanos, confirma el ejercicio de esta función pública, concebida por el Derecho Administrativo como una -actividad de control-, realizada



a las instituciones estatales en los organismos de esta Administración, regulada a partir del texto constitucional y en el ordenamiento jurídico sustantivo en los Decretos Leyes No. 67 de 1983 y el 147 de 1994 respectivamente. Toda vez que en Cuba con todo el proceso de nacionalización la forma de gestión que prevalece es la forma de gestión estatal.

En todo este *íter*, la década de los años 80, mostró sucesos internacionales y nacionales ocurridos con repercusión en la actividad de la auditoría estatal y en las demás acciones de control practicadas por la Administración Pública, vinculadas con el desplome del campo socialista y con la Unión Soviética como el principal socio comercial de la nación, basadas en las relaciones económicas de cooperación y ayuda mutua que para este entonces existían, elementos estos que obligaron al Estado cubano a buscar otros horizontes en el campo de la actividad económica y de las relaciones comerciales, a través de otros tipos de asociaciones económicas, que culminaron con políticas dirigidas a desarrollar la actividad de la inversión extranjera, donde aparecen en este escenario firmas auditoras privadas de otros países, quienes de conjunto con auditores cubanos ejecutaron auditorías en el sector turístico de capital mixto que en ese momento se fomentaba en el país.³

Por ello, las normativas jurídicas en relación con la temática trabajada, tienen su sustento legal en el Decreto Ley No. 159 de 1995, norma reguladora de los deberes y derechos de los auditores y de los auditados como los sujetos activos de esta relación jurídica administrativa, reconocida como función estatal y para las que la practican de forma autónoma. Su práctica, sustentada en el Acuerdo No. 2819 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros de 1995 y en el Decreto No. 228 de 1997, este último para la aplicación de las contravenciones personales en materia de auditoría pública, al exigirse la responsabilidad administrativa.

Para ello se creó la Oficina Nacional de Auditoría, la que en su actuar, tuvo como objetivos fundamentales organizar y dirigir toda la actividad de control en la nación, para ello estableció principios, normas y procedimientos para ejecutar el control público a las personas naturales o jurídicas que recibieran recursos financieros entregados por el Estado, la que fue parte del Ministerio de Finanzas y Precios. En su función pública,

³ 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, es la Ley No. 77, *Ley de la Inversión Extranjera*, artículos 54, 55 y 56, la que reconoce la conservación del medio ambiente y el uso racional de los recursos naturales a través de sus artículos 54, 55 y 56. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Extraordinaria No. 3, de fecha 6 de septiembre de 1995, siendo modificada por la Ley No. 118, *Ley de la Inversión Extranjera*. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Extraordinaria No. 20, de fecha 16 de abril de 2014, la que ratifica la protección al medio ambiente como bien público, en sus artículos 54, 55, 56, 57 y 58.



propició el desarrollo de otras tipologías de auditorías como la de gestión, la financiera y la especial, realizadas en objetivos económicos, dentro o fuera del territorio nacional de forma obligatoria con arreglo a un plan. Le correspondió también, evaluar los sistemas contables en las entidades auditadas para determinar el grado de control y confiabilidad al certificarles su contabilidad, a su vez organizó y dirigió el orden metodológico de la auditoría estatal, controló el trabajo de las Unidades de Auditoría Interna y la asesoría periódica al ejercitar la supervisión a las Unidades Centrales de Auditoría de los organismos de la Administración Pública y en los órganos locales del Poder Popular.

Es así, que podemos señalar que dentro del desarrollo de esta actividad pública, se constata que el Ministerio de Finanzas y Precios dictó directivas para la confección del plan de auditorías del Estado, confeccionó los programas y las guías metodológicas, al amparo del Decreto Ley No. 159 de 1995, con el fin de fortalecer el control económico y administrativo del sector estatal cubano. Actúo también en acciones de peritaje y solicitó a los auditados la aplicación de la responsabilidad administrativa y la penal a los responsables de las irregularidades detectadas en las acciones de control en el sector estatal cubano.

Para el ejercicio de esta función pública, en este organismo se creó para el país el Registro de Auditores, con el fin de habilitar y registrar a todos los profesionales que practican esta actividad como título habilitante para el ejercicio de dicha acción. Tuvo entre otras funciones en su objeto social, la de evaluar quejas, solicitudes y reclamaciones vinculadas al control público del Estado.

Se apreció también, los vínculos de trabajo con instituciones académicas y otras afines a la actividad auditora, dentro y fuera del país por esta Oficina Nacional de Auditoría. Ligadas al intercambio de trabajo con la INTOSAI y la OLACEFS como el órgano regional y con otras asociaciones profesionales, para desarrollar y modernizar la función de la auditoría pública en el país.⁴ Con posterioridad, a partir de los años desde 1985 hasta 1993, se pudo conocer de otros estudios, vinculados con la forma más ventajosa de implementar y fortalecer los mecanismos de control en el país, incluida la actividad de la auditoría estatal, para crear un órgano de fiscalización superior. Ideas estas gestadas para la ejecución del control gubernamental, con la participación de los organismos rectores de actividades de interés estatal en la materia económica y las funciones de la Comisión de Control Gubernamental constituida.

Para ello, con la aplicación del Decreto Ley No. 159 de 1995, se valoró en el plano jurídico la declaración del Estado de fortalecer el control económico y administrativo

⁴ INTOSAI, Normas para la ejecución de la auditoría ambiental, por las EFS, agrupadas por bloques geográficos. Guía de auditorías de las EFS, 2007, <http://www.intosai.org>; INTOSAI, Grupo de trabajo para las auditorías ambientales y el desarrollo sostenible, 2008, <http://www.intosai.org>; INTOSAI, Estado de la auditoría ambiental en la comunidad de las EFS aspectos salientes de la 5ta encuesta sobre la auditoría ambiental, 2007, <http://www.intosai.org>.



de las formas de gestión estatal, dirigidas a prevenir el uso indebido de los recursos, la disciplina y la responsabilidad, que permitieran demostrar la transparencia en la información económica-contable a los niveles superiores de la Administración, verificar la honestidad de las personas naturales y jurídicas en la administración de los recursos estatales, factores estos que permitieron un mayor nivel de independencia y autonomía acerca de la función pública estudiada, regulada en manuales y procedimientos administrativos internos por la EFS-ONA de la nación en el momento que funcionó.⁵

En consecuencia se pudo conocer, que entre los años 1999 al 2000, se corrobora en todo este contexto la continuidad de otros nuevos estudios, para consumir la propuesta de crear un órgano soberano, sobre la base de la experiencia alcanzada en América Latina y la Unión Europea en torno al control público; en base a las regulaciones de la EFS-INTOSAI, que fuera capaz de cumplir con mayor efectividad las políticas públicas vinculadas al control público, vinculadas a la actividad de control -policía- y se adaptara a las características de Cuba, a las nuevas concepciones mundiales y a los hechos internacionales con repercusión nacional; toda vez que la propia dialéctica del desarrollo del trabajo de la auditoría, reclamaba un organismo superior para que desplegara un trabajo eficaz y eficiente en la nación.

Se decide como colofón por el Estado cubano, crear para ello el Ministerio de Auditoría y Control, como parte de los organismos de la Administración Pública reconocidos en este período, organismo este que practicó la actividad de control y la fiscalización gubernamental, 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 del país, en una nueva etapa del control público en la nación cubana.

Este nuevo organismo creado, fue el 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 gubernamental; para regular, organizar, dirigir y controlar a través de metodologías todo el Sistema Nacional de Auditoría en el país. Toda vez, que las funciones de la actividad de auditoría atribuidas a la ONA 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, a partir de la entrada en vigor del Decreto-Ley No. 219 de 2001 y qué como expresión jurídica se manifestó en las materias de auditoría, el control gubernamental y la fiscalización que tuvo en su objeto social.

En referencia a la situación antes apuntada, este nuevo organismo en su actividad de control a los bienes públicos estatales, le diferenciaron de las acciones realizadas por la EFS-ONA, ante los nuevos conceptos incorporados con la auditoría gubernamental: auditoría externa realizada por el gobierno central a los órganos y organismos de la

⁵ ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco. La jurisdicción de la auditoría ambiental: una herramienta de gestión en la protección medio ambiental como responsabilidad estatal. *Revista Direito & Paz*, Lorena, vol. 13, n. 24, p. 9-88, jan./jun. 2011. p.11.



administración central del Estado, a las instituciones financieras bancarias y no bancarias y a las organizaciones económicas estatales; a entidades del sector cooperativo, organizaciones, asociaciones, asociaciones internacionales y demás entidades económicas, cuando reciban por disposiciones gubernamentales subsidios, subvenciones, ventajas, exenciones y concesiones, o presten un servicio público o establezcan contratos o compromisos con el gobierno o con entidades estatales y a cualquier persona natural o jurídica que realice actividades lucrativas sujetas a obligaciones tributarias.

Con la fiscalización: como el acto de verificación, inspección, investigación y comprobación realizada a órganos y organismos de la administración central del Estado, organizaciones económicas estatales y a los dirigentes y funcionarios designados o aprobados por la autoridad u órgano del gobierno, con la finalidad de velar por el cumplimiento de las disposiciones estatales y del gobierno vinculadas con la actividad económico financiera, preservar la disciplina y la integridad administrativa, prevenir y detectar los actos de corrupción administrativa, ejecutada de conformidad con los planes anuales sobre la base de intereses estatales y por las quejas y denuncias de la ciudadanía vinculada a la ilegalidad en el control y uso de los recursos del Estado y los actos de corrupción administrativa.

Y con el control gubernamental: la verificación realizada por las comisiones de trabajo que se constituyen con la participación de organismos de la Administración Central del Estado, la aplicación de las políticas de gobierno y el cumplimiento del plan y el presupuesto por los organismos de la Administración del Estado y las entidades de su sistema, ejecutada acorde a un plan anual del Consejo de Ministros.

Cuestiones estas, consideradas en función de los tres principios básicos con los que fue creado la EFS-MAC, como parte de los organismos de la Administración Pública en el país, con las funciones públicas de prevenir, detectar y enfrentar los actos de corrupción administrativa, impregnándole esta nota diferente a la actividad de control en Cuba, además de la práctica de la auditoría estatal como la función básica tradicional ejecutada en el país.

Es así, que ya con la actualización del modelo económico en el primer decenio del siglo XXI, vinculados a la actividad de control estudiada, permitieron conocer de la nueva decisión a nivel de Estado, en crear la Contraloría General de la República de Cuba, como órgano de control supremo, sustentada en la Ley No. 107 de 2009, como otra etapa del control público en la nación cubana. De esta manera, el país se insertaba en las novedosas tendencias internacionales declaradas por las EFS, siendo este 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 como continuador de las actividades que realizaron en las etapas históricas analizadas por parte de la ONA y el MAC.

No obstante, las decisiones que determinaron la creación de este órgano superior que lo distinguen de las etapas anteriores analizadas del control a los bienes públicos



en la nación, está claro que han estado determinadas por la firma de la Convención internacional contra la corrupción y los cambios de rendición de cuentas de esta actividad de control por la Administración Pública a través de este órgano de control supremo, aún sin un reconocimiento en el texto constitucional patrio.⁶

Al respecto, como nota particular, se considera desde la perspectiva jurídica estar en presencia de una etapa superior en la actividad de control vinculada al control de las formas de gestión estatal y no estatal, a partir del tránsito de la auditoría clásica a los activos contables hacia el bien público ambiental, que como sustento legal le da una atención adecuada al hecho de que tanto los daños como la restauración ambiental acarrearán costos reales a la organización implicada al regularse la auditoría ambiental, reconocida como una de las herramientas de gestión en el Derecho Ambiental, como una de las tipologías para la actividad de control a los bienes públicos. Y que como órgano supremo de control dentro de esta etapa de actualización del modelo económico es un hecho trascendental, toda vez que permitirá a las formas de gestión transitar de la certificación de la calidad a la certificación ambiental, al considerarse como una de las auditorías tipos más integrales.

Sin embargo, es notable destacar que por la transdisciplinariedad de esta función pública, el Reglamento de la Ley No. 107 de 2010, reconoce a otros organismos de la Administración Pública con la facultad de practicar auditorías al amparo del ordenamiento jurídico, como son el Ministerio de Finanzas y Precios, mediante la Oficina Nacional de Administración Tributaria y al CITMA en relación con la auditoría ambiental para acompañar a la EFS-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 e Información de Cuba en cuanto a la auditoría especial y a las sociedades civiles de servicios y otras organizaciones que practican la auditoría independiente autorizadas por el Contralor General a través de su habilitación pública en el Registro de Auditores de la nación y la debida autorización como se reconoce en el Derecho Administrativo.

A partir de todos estos razonamientos, tras analizar la transversalidad y multidimensionalidad que posee la práctica de esta actividad de control, permitirá contribuir a su desarrollo futuro desde la arista económica y jurídica dentro en las formas de gestión del sector estatal cubano y con ello tributar al desarrollo a futuro de las empresas y las industrias, al trascender de la certificación de calidad de los productos a la certificación ambiental en el sector estatal patrio desde el siglo XX al XXI como se reseñara con anterioridad, para el despegue de la economía en el país y lograr incrementar con ello el PIB.

⁶ POZO CEBALLOS, Sergio. Naturaleza y papel de la Contraloría General de la República de Cuba dentro del sistema de control externo. *Revista Cubana de Contabilidad y Finanzas*, La Habana, vol. 1, n. 2, abr./jun. 2011.



Todos estos enfoques analizados, se razona que habrá que decodificar los paradigmas⁷ ambientales, tal y como se señalara por Lorenzetti y Bellorio, que permitan tomar decisiones dentro del entramado de la Administración Pública en el desarrollo nacional y local de la política pública ambiental patria, permitiéndoles entender y practicar modelos que lleven implícito todo el desarrollo científico-técnico en materia de sostenibilidad y del bienestar social para una adecuado bienestar y calidad de vida; algo no logrado de manera adecuada, donde la auditoría del tipo ambiental jugará un rol superior al ser aplicada a las formas de gestión del sector estatal en la nación por la EFS-CGR, toda vez que está en sí misma en un paradigma.

No obstante, sí bien es cierto, que las formas de gestión del sector estatal cubano, conocedor de las disposiciones jurídicas reguladoras de la política ambiental, no las acata de manera adecuada en su mayoría por diversas causales o contradicciones como la falta de prioridad, el inadecuado manejo de los presupuestos o en ocasiones la actividad no es prioridad, otras sí la consideran importante, pero la relegan a un segundo y tercer plano, sin una adecuada visión a futuro en relación con la disminución o mitigación de los problemas ambientales a transformarse en las empresas y en la industria, donde están presente los factores adversos que trae aparejado los cambios climáticos en este siglo XXI con mega daños ambientales tras su paso.

Presentado todo este panorama, permite dar continuación el análisis del desarrollo sociocultural en la nación cubana en la materia ambiental, como fin socio-administrativo de la Administración Pública en correspondencia con las políticas gubernativas aplicadas por los Consejos de la Administración en el desarrollo local territorial, dirigidas a la actualización del modelo económico, donde se denota la ausencia de la práctica de esta tipología de auditoría en su mayoría, como proyecto a futuro para la sostenibilidad ambiental cuando en el 2010 apareció regulada, no obstante hay que significar que en el 2014 fueron realizadas dos auditorías de gestión cooperadas cuyo eje temático fue el control al recurso hídrico en la nación, como antecedente de la auditoría ambiental.⁸

En el plano jurídico también apreciamos, que la práctica de la actividad de control ambiental realizada por la EFS-CGR, las inconformidades formuladas por los sujetos de gestión auditados, tiene un nivel de respuesta solo en la vía prejudicial en la instancia de control supremo, no se reconoce otro recurso en sede judicial en la Ley No. 107 de 2009 y su Reglamento del 2010; se considera en atención a la importancia y relevancia

⁷ El paradigma desarrolla dos componentes esenciales, una "matriz disciplinaria" y un "componente sociológico", como ciencia normal es una búsqueda de conocimiento dentro del paradigma. Elemento constructivo que permite el desarrollo y afianzamiento, los resultados obtenidos son esperados o predeterminados, es la base y el ser del rompecabezas, insertar las piezas correctas en las posiciones correctas. Cf. KUHN, Thomas. *Estructura de las revoluciones científicas*. Ciudad de México: Editorial Fondo de Cultura Económica, 1995. p. 4-26.

⁸ Gladys Bejerano Portela, Contralora de la Contraloría General de la República de Cuba, presentó informe a la Asamblea Nacional del Poder Popular, 2^{do} período de sesiones, VIII Legislatura, sobre las *auditorías de gestión cooperadas*, ejecutadas por la CGR a los recursos hídricos en la nación, en 2014.



que tendrá para el desarrollo del país esta institución jurídica en la actualización del modelo económico, para que sea valorado a futuro otro nivel de apelación en sede judicial.

Es también valorado, que esta institución jurídica al ser practicada, permitirá a la EFS-CGR comprobar el proceso de ejecución de los Lineamientos mediante el programa auditor⁹, que permita conocer de los resultados aplicados con el uso e implementación de las tecnologías limpias, la aplicación y el uso de los SGA, la ejecución y el uso adecuado de la contabilidad ambiental, entre otros aspectos a evaluarse en este proceso de control, aún sin utilización en la mayoría de las empresas e industrias del sector estatal.

Es necesario también destacar, que con ello se permitirá construir empresas amigables con el ambiente, pero estamos ante una cultura empresarial en su mayoría caracterizada por la no adecuada utilización de los instrumentos financieros, no evaluadora de la dinámica del mercado internacional, que no tiene en cuenta en su mayoría los niveles de información de cómo operan los elementos de la competencia empresarial ante el empleo adecuado de las técnicas comerciales, las tecnologías y la innovación tecnológica, para tributar a su desarrollo tal y como lo recogen autores como Triana Cordoví y Fernández- Companioni, solo utilizadas por las autorizadas a operar en las actividades del comercio exterior como causales endógenas, que permitan evolucionar a las formas de gestión del sector estatal cubano, al aplicarse la fórmula de I+D+C.¹⁰

Ahora bien, en el plano legal, esta tipología de auditoría tiene como omisión la ausencia de la certificación ambiental al concluirse la evaluación por el equipo auditor, al no haberse regulado en la normativa en vigor en el ordenamiento jurídico, de uso en el resto de la doctrina consultada en la región de Iberoamérica y en el resto de países contrastados, por los beneficios que como valor agregado trae para el comercio interno y el foráneo a los empresarios de las formas de gestión estatal y no estatal.

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

⁹ ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco; MACEIRAS, Elena Polo; RODRÍGUEZ, Yomisel Galindo. Presupuestos jurídicos vinculados al control ecológico como actividad de los servicios públicos ambientales. Una mirada desde el sector empresarial estatal cubano. *Revista Crítica do Direito*, São Paulo, vol. 4, n. 62, 2014. Disponible en: <<https://sites.google.com/a/criticadodireito.com.br/revista-critica-do-direito/todas-as-edicoes/numero-4---volume-62/presupuestos-juridicos-vinculados-al-control-ecologico-como-actividad-de-los-servicios-publicos-ambientales-una-mirada-desde-el-sector-empresarial-estatal-cubano>>.

¹⁰ FERNÁNDEZ-COMPANIONI, Andrés. La empresa cubana, la competitividad, el perfeccionamiento empresarial y la calidad. *Anuario de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, Santiago de Cuba, vol. 4, p. 3-15, 2013.



En correspondencia con ello, es también apreciada la dimensión política, social y económica que posee la auditoría ambiental dentro del sector estatal cubano, en medio de la compleja situación global, donde las negociaciones multilaterales sobre el medio ambiente y el desarrollo han servido de foro para debatirse los obstáculos que enfrentan los países del tercer mundo para acceder al desarrollo industrial pleno. Está claro también, que la brecha tecnológica, las restricciones financieras y el impacto de la deuda externa, las barreras comerciales, los límites de la cooperación internacional, asociadas a la globalización de la economía, a los modelos de desarrollo basados en las leyes del capital y en valores éticos que justifican el deterioro de los ecosistemas y la pérdida de la biodiversidad, con la injusta distribución de las riquezas derivadas del aumento de la pobreza vinculados a los procesos de homogeneización cultural, orientados a exportar patrones insostenibles de consumo que caracterizan a las sociedades económicas desarrolladas como elementos sustantivos de la problemática ambiental, de manera desequilibrada entre el norte y el sur, del que Cuba como nación insular no está ajena.

Es necesario continuar el destaque, que en el caso cubano, como consecuencia del hostigamiento político sostenido por el bloqueo económico continuado por más de 50 años por parte de los Estados Unidos de América dependemos como ningún otro país de la fuerza y los recursos propios; al cobrar singular importancia el rigor con que se manejen los problemas, 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 tarea de actualizar el modelo económico.

En correspondencia con ello, desde las ciencias económicas académicos cubanos entre los que se destaca Triana Cordoví¹¹ y Rodríguez, coinciden en sus estudios sobre la necesidad del país de obtener en tiempo record flujos de capital a través de la inversión extranjera¹² y con ello permitir el acceso a las nuevas tecnologías de la industria moderna. Con los que, la Administración Pública podrá acometer acciones dirigidas a modernizar y actualizar la industria del sector estatal cubano, para cambiar los patrones de producción y consumo en áreas claves de la economía. Las que podrán ser auditadas a través del programa auditor en la materia ambiental.

De esta forma, se valora, que podrán ser cumplidas de manera adecuada las políticas públicas en materia de protección ambiental, en torno a la aplicación de las

¹¹ TRIANA CORDOVÍ, Juan. Cuba: ¿De la actualización del modelo económico al desarrollo? *Revista Nueva Sociedad*, Buenos Aires, n. 242, p. 82-91, nov./dic. 2012.

¹² Ley No. 118, *Ley de la Inversión Extranjera*. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Extraordinaria No. 20 de fecha 16 de abril de 2014. Decreto Ley No. 313, *De la Zona Especial de Desarrollo Mariel*. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Extraordinaria No. 26 de fecha 23 de septiembre de 2013. Artículo 6, inciso j): velar por la implementación de la evaluación ambiental estratégica realizada por el CITMA en los proyectos aprobados en la zona. En relación con el Decreto No. 316. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Extraordinaria No. 26 de fecha 23 de septiembre de 2013.



tecnologías limpias, ante las empresas reconocidas como las principales contaminadoras declaradas por el CITMA. Y que como se dijera por Castro Ruz en el cierre de la Asamblea Nacional, al expresar que la Zona Especial de Desarrollo del Mariel será el laboratorio cubano para experimentar las nuevas tecnologías a aplicarse en la industria cubana futura.

De este modo, desde la perspectiva jurídica, se considera que la implementación de la auditoría ambiental dentro del sector estatal, se verá desnivelada al no estar implementada la contabilidad ambiental dentro del Sistema Contable Nacional como uno de sus subsistemas, acorde con la experiencia de los países contrastados y lo establecido por el PNUMA, lo que permitirá lograr a futuro resultados positivos al analizarse la relación costo-volumen-utilidad, toda vez que la distingue de la potestad inspectora, por ser esta más integral. No obstante, por su transversalidad, demuestra que la auditoría ambiental por su multidisciplinariedad y multidimensionalidad no podrá estar condicionada a un solo órgano u organismo de la Administración Pública y a otros OACEs que por encargo estatal y obediencia a la Ley se conectan a esta actividad de control, regulado en su reglamento del año 2010.

Se valora también, que la EFS-CGR al amparo de los artículos 9 y 75 constitucionales con que fue creada, le corresponderá ejercitar el más alto control estatal a nombre del Estado, a pesar de no estar reconocida como órgano superior dentro del texto constitucional cubano, análisis este que a futuro deberá tener respuesta en relación a como este órgano supremo de control tiene pertinencia en los ordenamientos jurídicos de América Latina a partir de la Constitución. Para dar respuesta al 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 como parte de la observancia de la legalidad, cumplir las políticas establecidas en los cuerpos legales citados, en especial desde el texto constitucional por su jerarquía normativa hasta las disposiciones sustantivas y adjetivas en vigor.

También con ello se evaluará la eficiencia económica y ambiental de los elementos seleccionados en la organización auditada, a través del sistema de indicadores establecidos, como conjunto de instrumentos y sistemas que permitan a la empresa medir, evaluar y comunicar su actuación ambiental a lo largo del tiempo, es el proceso que facilitará las decisiones directivas relativas a la actuación ambiental de la empresa, a partir de la selección de los indicadores, con la recogida y análisis de los datos; la evaluación de esta información con relación a los criterios de la actuación ambiental, de la comunicación y de la revisión y mejora periódica de los procedimientos, que hoy se evalúan a través de las normas técnicas con la ISO 26 000, Responsabilidad Social Empresarial, al certificar el comercio justo.

Sin embargo, al continuar el análisis de los cuerpos jurídicos que dan sustento a la Auditoría Pública patria, el Decreto Ley No. 159 de 1995, reconocido como la Ley de la



Auditoría, como tracto legal estudiado hasta la aprobación de la Ley No. 107 de 2009 y su Reglamento en el 2010, normativas estas que declaran la tutela y práctica de la auditoría estatal, complementada por el derecho sustantivo y adjetivo aplicable, conllevan a formularse que en el plano jurídico aparece la omisión al no haberse dispuesto la derogación del Decreto Ley No. 159 de 1995 en sus Disposiciones Finales, como lo hiciera con el Decreto Ley No. 219 de 2001 en la Ley No. 107 de 2009 el legislador, demuestran que en el ordenamiento jurídico patrio coexisten dos disposiciones jurídicas regulatorias del control a los bienes públicos.¹³

Desde este plano, es considerado al realizarse el análisis del ordenamiento jurídico que en la normativa legal -Ley No. 107- no hay una derogación expresa que señale que la aludida normativa legal -Decreto Ley No. 159-, quede sin efectos legales por parte del legislador, 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.¹⁴ Al respecto, valoramos que con las transformaciones propuestas en la actualización del modelo económico cubano, se presentan nuevas regulaciones para ejecutar el control ambiental a través de la actividad auditora, como meta para el desarrollo sostenible. Conllevan a que sean valoradas las principales problemáticas jurídicas-normativas para su aplicación en las formas de gestión del sector estatal cubano como causas y efectos.

Por lo que, deberán ser analizados, los costes en que incurrirá el Estado en la preservación y protección del medio ambiente, por su importancia y relevancia en los procesos futuros para la toma de las decisiones empresariales en el sector estatal, de aquí que los procedimientos de la contabilidad de gestión ambiental sean de suma importancia y sea necesaria su implementación por la Administración Pública como un subsistema en la empresa y la industria.

Son consideradas también, las regulaciones afines ubicadas en otras ramas del Derecho, los que permiten su integración con el administrativo ambiental, el financiero-tributario, el sanitario, el mercantil y en particular el civil, este último a tono con lo regulado para la exigencia de la responsabilidad patrimonial; en Cuba no establecida dentro de la normativa legal¹⁵, con el agrario a través de las regulaciones con el uso y

¹³ La derogación de los actos normativos, 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). Cf. FERNÁNDEZ BULTE, Julio. *Teoría del Estado y del Derecho*. La Habana: Editorial Félix Varela, 2002. p. 97-119.

¹⁴ 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. Cf. FERNÁNDEZ BULTE, Julio. *Idem. Ibidem*.

¹⁵ Mayda Goite Pierre, acerca del Código Penal cubano, no hace mención a la 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



explotación del suelo, con el administrativo sancionador, con la materia penal para el tratamiento de la responsabilidad, con el informático y con el nuclear por su transversalidad, como meta hacia el desarrollo sostenible señalado por Loperena Rota¹⁶, Sanz Larruga, Lozano Cutanda y Nogueira López. Todos estos elementos, permiten ponderar la necesidad que tiene la nación cubana de transitar hacia la construcción de empresas amigables con el ambiente, lo que le permitirá un comercio más competitivo a nivel nacional e internacional.

3. NECESIDAD DE IMPLEMENTAR LA AUDITORÍA PÚBLICA CON ENFOQUE AMBIENTAL PARA CONSTRUIR EMPRESAS AMIGABLES CON EL AMBIENTE

Se considera importante tener en cuenta, que los temas ambientales se han multiplicado y crecido en los últimos tiempos a partir de los últimos decenios del pasado siglo XX. Este siglo XXI trae aparejados con ello mega daños ambientales originados por el cambio climático, las diversas áreas geográficas deberán estar preparadas, donde Cuba, como país insular no está ajeno, al ser responsable en ello en mayor medida la naturaleza y en menores dimensiones el hombre.

La auditoría pública, definida como el proceso que examina de forma sistemática y representativa el sistema de información de una empresa o parte de ella, realizada con independencia y utilizando las técnicas del área contable y tecnológica como áreas claves, permite emitir una opinión profesional para la toma de decisiones a los empresarios y les brinda recomendaciones para mejorar los sistemas examinados. Es una evaluación, con un patrón contra el cual se efectuará la comparación, para dar conclusiones sobre los sistemas examinados al revisarse los anteriores controles realizados, archivados en el Expediente de Acciones de Control de la forma de gestión estatal del sector estatal auditado y de la documentación oficial dentro del Expediente Legal de la persona jurídica.

Es justipreciado, el área sujeta al examen por parte del equipo auditor para realizar la evaluación ambiental podrá variar, requerirá de conocimientos sobre la estructura y el funcionamiento de la forma de gestión auditada, en lo endógeno y en lo exógeno, el respeto de la normativa legal, para esto deberán ser estudiados por los auditores el expediente legal en pos de conocer su *status* como persona jurídica.

y entidades no estatales con personalidad jurídica. Cf. GOITE PIERRE, Mayda. La responsabilidad de las personas jurídicas en el Derecho Penal. *Revista Cubana de Derecho*, La Habana, n. 14, p. 3-31, dic. 1999.

¹⁶ Blanca Lozano Cutanda referencia la importancia de las ventajas de los productos certificados a las empresas, ya sea por concesión de beneficios fiscales al contratar con la Administración Pública o para obtener subvenciones fiscales para mejorar el comportamiento ambiental de las empresas y la industria con las ISO 14 001, 26 000 y las EMAs. Cf. LOZANO CUTANDA, Blanca. Eclósion y crisis del Derecho Ambiental. *Revista de Administración Pública*, Madrid, vol. 58, n. 174, p. 367-394, sept./dic. 2007.



En este orden, es considerado también, la necesidad de incluir dentro de las temáticas vinculadas con la gestión pública por la Administración, el concepto de auditoría ambiental y cuál es la función del órgano de control supremo en la actividad auditora y que como novedad permita a futuro una construcción doctrinal desde las ciencias jurídicas dentro de la disciplina del Derecho de la Empresa, con aportes desde la teoría que trasciendan a la praxis por los operadores del derecho, para con ello tributar a abrir un camino hacia investigaciones futuras para perfeccionarla, que ha tenido como antecedente todo el sustrato epistemológico que ha brindado las ciencias contables.

Es así, que ante la necesidad de reducir los impactos negativos al medio ambiente con la aplicación de las herramientas de gestión en conjunto, serán objeto de evaluación con el desarrollo y práctica de la auditoría. Esto le permitirá a la Administración Pública, obtener en los resultados los índices en materia económica-contable, la eficiencia y eficacia en torno al uso de los recursos públicos, para tomar las medidas correctivas necesarias y oportunas en pos del desarrollo sostenible como meta en la actualización del modelo económico del país.

En la nación cubana, otro de los organismos de la Administración Pública que se involucra en el control ambiental de manera indirecta es el Ministerio de Economía y Planificación, quien a tenor de la Resolución No. 132 de 2011¹⁷ como su soporte legal, les permite a los evaluadores aplicarles a los controlados los parámetros establecidos en esta certificación, para esto utilizan las normas cubanas aplicadas a los SGA, a la gestión ambiental, a la seguridad y salud en el trabajo, de los análisis de peligros y puntos críticos de control, de la inocuidad alimentaria, de la gestión integrada del capital humano, la reingeniería de procesos, ejecutada por el CITMA.

Cuba, como ya ha sido señalado, en la actualización de su modelo económico en el primer decenio del siglo XXI, demanda un éxito empresarial que permita la sustitución de importaciones, lo que significa crear riquezas, las que no podrán ser alcanzadas sin que todas las esferas marchen de forma coordinada y no avancen unas en detrimento de otras. La década del 80 del siglo pasado, señaló que el éxito de la empresa estatal se alcanzaba con el logro de la marca estatal de calidad de sus productos, el actual siglo mide no solo en volúmenes productivos sino la eficiencia y eficacia de la gestión, lo que implica que ningún subsistema sea afectado, el que podrá ser evaluado si se aplica el control ambiental a través de la actividad auditora por la EFS-CGR como órgano supremo.

Lorenzetti ha señalado, "la empresa estaba acostumbrada al conflicto intraempresario -es decir, al conflicto entre patrón, empleador y trabajador, conflicto de derecho del trabajo- y al conflicto inter-empresario -de derecho comercial, conflicto con el cliente y

¹⁷ Resolución No. 132 de 2011, *Requisitos y procedimiento general para la certificación de los sistemas de gestión*, Oficina Nacional de Normalización, Ministerio de Economía y Planificación, La Habana, Cuba.



con el proveedor-. De pronto se ve inmersa en otro tipo de conflicto, de base social, porque el Derecho Ambiental es un derecho de grupo, de clase, de categoría, ligado a una pluralidad de sujetos integrantes de un grupo, vinculados en virtud de una pretensión de goce de una misma prerrogativa, al ser un derecho de goce, disfrute y afectación solidaria”.¹⁸

Es por esto, que la política del Estado y del Gobierno en el siglo XXI entroniza la esfera ambiental no sólo como escenario de todas las actividades del país, sino comopreciado objeto de protección y conservación para lograr la sostenibilidad en la actualización del modelo económico. Por ello este autor destaca, que el logro empresarial en estos momentos se alcanzará con el reconocimiento dentro de las formas de gestión estatal en el sector estatal cubano de su condición ambiental y no sólo por el respeto y el cumplimiento de los planes técnicos-económicos.

En el bloque económico socialista del pasado siglo, se destacaba el éxito de la empresa cubana al evaluársele el resultado final de un producto de calidad, en estos momentos urge que ese mismo éxito se identifique en una labor integradora de la observancia de los planes con el respeto a valores supremos, qué como el ambiental pueden resultar seriamente comprometidos en la batalla económica que afronta la nación en este siglo XXI para crear riquezas al país.

Desde estos enfoques, se señala que el éxito empresarial de las formas de gestión del sector estatal, no se deberá tener en cuenta solo por cifras de los productos finales y la satisfacción de las necesidades del país, sino en la calidad del proceso productivo en el que la dimensión ambiental esté presente y deba ser altamente considerada. De ahí el rol que desempeña la auditoría ambiental, como el eje esencial de esta tesis y el reconocimiento de todas sus aristas en especial la jurídica, para que sean reconocidos procesos productivos amigables con el ambiente a través de la certificación ambiental -etiqueta- en correspondencia con la aplicación de la Responsabilidad Social Empresarial, inexistente en la norma reguladora para esta tipología de auditoría en el ordenamiento jurídico cubano.

Un análisis de la Constitución de la República, donde se 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 [...]”.

¹⁸ LORENZETTI, Ricardo. *Teoría del Derecho Ambiental*. Ciudad de México: Editorial Porrúa S.A., 2008. p. 10.



Son consideradas también, las palabras de Castro Ruz y cito: “[...] una economía que tenga que sostenerse sobre la base de comprar mucho y gastar cada vez más materia prima, más energía, contaminar más el ambiente y derrochar recursos, es una economía insostenible [...]”.

Cuestión está desde la perspectiva jurídica, se considera que para entender la necesidad de practicar esta tipología de auditoría, será necesario tener conocimientos por los sujetos activos 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 para su práctica por parte de los auditores de las unidades de auditoría interna, de las sociedades civiles de auditoría, de las sociedades mercantiles y de la EFS-CGR; los que deberán tener en cuenta los Convenios y Acuerdos de la OLEACEFS, la INTOSAI -Guías, las directrices y metodologías para las auditorías medio ambientales-, la Declaración internacional de prácticas de la auditoría -normas internacionales de auditoría-, 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 (UNCTAD), las compras públicas sustentables (Convenio de cooperación y asistencia técnica para fomentar las compras sustentables por la Administración Pública) y la política ambiental regulada por el CIT-MA en el derecho cubano.

En Cuba, la aprobación de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, cuyo fin es actualizar el modelo económico como objetivo para garantizar la continuidad e irreversibilidad del sistema social, contribuirá 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, considerados de suma importancia para la práctica de la auditoría ambiental como meta para lograr bienestar social y calidad de vida. Es por ello, que toda esta política económica trazada por el Partido y aprobada en la Asamblea Nacional del Poder Popular, se corresponderá con el principio de que sólo el socialismo como sistema social es capaz de vencer las dificultades y preservar las conquistas de la Revolución cubana. Donde primará la planificación, la cual tendrá en cuenta las tendencias del mercado interno y el foráneo, factores donde entrará a jugar un rol relevante la aplicación de la auditoría ambiental, como una de las herramientas de gestión necesarias para revolucionar y evolucionar a las formas de gestión del sector estatal cubano, que les permita a futuro ser mucho más competitivas.¹⁹

¹⁹ ANTUNEZ SANCHEZ, Alcides Francisco; MACEIRAS, Elena Polo; RODRÍGUEZ COQUET, Roberto de Jesús. 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*, São Paulo, vol. 104, n. 951, p. 59-104, jan. 2015.



Todas estas 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, de suma importancia para el logro de los objetivos propuestos. En toda esta construcción de la sociedad socialista, fieles a su esencia humanística, del esquema y el hábito deberá potenciarse el valor de proteger al medio ambiente como un bien público colectivo.

Retos estos, que deberán ser armonizados con mayor autonomía por parte de las formas de gestión estatal y en el desarrollo de otras formas de gestión que hoy aparecen dentro del escenario económico cubano en su actualización. En esta actualización del modelo económico se reconocerá y promoverá, además de las formas de gestión 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 y las otras formas de gestión no estatal que surjan para contribuir a elevar la eficiencia económica del país.

En todo este orden interno, a partir de los análisis realizados de los factores adversos reconocidos por la Administración Pública como son la baja eficiencia, la descapitalización de la base productiva y la infraestructura económica, el crecimiento poblacional envejecido; analizadas a partir de los resultados de las experiencias obtenidas en el período comprendido desde 1961 hasta 1972 con el intercambio económico con la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas -CAME- 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 aquí analizada.

Este proceso de rectificación de errores y tendencias negativas en la economía cubana fueron analizados y salieron los principales errores y deficiencias como fueron la falta de crecimiento de los productos exportables, la incapacidad para sustituir importaciones, la falta de integralidad en la planificación, el incumplimiento de los cronogramas en las inversiones constructivas, la falta de correspondencia entre el trabajo científico y las necesidades del país. En toda esta modificación del escenario internacional situó a Cuba en una posición desventajosa ante las afectaciones directas como fue el parcial aislamiento internacional, la necesidad de reinsertar sus relaciones económicas en un mundo unipolar y la intensificación del bloqueo económico a finales de la década de los años 90 del pasado siglo.

En correspondencia con ello, son valorados los objetivos que fueron planteados en la Resolución económica del 5^{to} Congreso del Partido Comunista de Cuba, donde resultó necesario reorientar algunas políticas para enfrentar los complejos problemas derivados del entorno internacional, así como los que en el orden interno se presentaron. Considerados dentro de los Lineamientos del 6^{to} Congreso del Partido Comunista de Cuba por estar vinculada con el control ambiental, para fortalecer la institucionalidad estatal con la reorganización del Estado y del Gobierno, las transformaciones en



relación al uso y explotación de la tierra, el ahorro de portadores energéticos, el cambio de la matriz energética, el ahorro del agua, el desarrollo urbano equilibrado y el desarrollo de inversiones industriales estratégicas en el país que permitan el desarrollo futuro.

Todas estas formulaciones, en relación al desarrollo de la forma de gestión estatal cubana con empresas amigables con el ambiente, integradoras de las políticas dentro de la actualización del modelo económico en el sector estatal cubano; donde la implementación de las herramientas de gestión en su conjunto por parte de la EFS-CGR y del CITMA juegan un rol esencial. Esta ejecución de la auditoría ambiental, permitirá lograr empresas eficientes y competitivas en el mercado, al aplicarse los resultados de la ciencia, las tecnologías, la innovación en el cuidado de los recursos naturales, a través de acciones protectoras del entorno, del patrimonio y de la cultura de la nación cubana, a través de la fórmula I+D+I.

Su multidimensionalidad, a partir de estar reconocida como un proceso sistémico a ejecutarse por el equipo auditor, con un plan, como procedimiento es practicado a través de la regulación administrativa en directrices generales, se aplican las normas cubanas ISO 14000 y 19011 evaluadoras del SGA, este control no concibe la certificación ambiental -etiqueta ambiental- como empresa amigable con el ambiente -ISO 26000-, es una actividad administrativa realizada por los funcionarios públicos con un fin, proteger el bien jurídico ambiental como bien colectivo.

Desde la perspectiva jurídica, cuando sea actualizada la legislación ambiental deberá ser incluida dentro de las herramientas de gestión esta tipología de auditoría, así como la contabilidad, la economía ambiental y la póliza ambiental como se señala por Reyes Espinosa, Antúnez Sánchez y Vigil Iduate,²⁰ que permitan a futuro incrementar los estímulos fiscales para fomentar empresas amigables con el ambiente en la actualización del modelo económico cubano dentro del sector estatal. Cuestiones estas que hoy limitan su aplicación a la EFS-CGR, toda vez que se incluyera esta tipología de auditoría por vez primera en el Reglamento de la CGR del 2010.

El Estado, al ser el mayor poseedor de empresas vinculadas al presupuesto estatal que este concede para el desarrollo de sus actividades cada año, con la actualización del modelo económico aparecen en el escenario económico otras formas de gestión; factores considerados qué para practicarse esta tipología de control ambiental deberá ser reconocida la forma voluntaria como está concebida desde la doctrina administrativa ambiental y en los ordenamientos jurídicos contrastados, hoy la norma legal en vigor -Ley No. 107 de 2009 y su Reglamento de 2010- no la reconoce ni la regula.

²⁰ VIGIL IDUATE, Alejandro. Sustento legislativo del seguro en la República de Cuba. In: *V Seminario Internacional de Seguros y Reaseguros*, ESICUBA, La Habana, Cuba, 2013; REYES ESPINOSA, Maricela. El seguro en el nuevo modelo económico cubano. In: *V Seminario Internacional de Seguros y Reaseguros*, ESICUBA, La Habana, Cuba, 2013



Es necesario, continuar el trabajo desarrollado en base a perfeccionar las condiciones organizativas, las jurídicas e institucionales que se emplean para establecer los tipos de organizaciones económicas que garanticen la combinación de la fórmula I+D+C hacia la I+D+I, para lograr un 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 que permita concluir con la certificación ambiental, factores estos que contribuirán a una mejor apertura dentro del mercado en materia de competencia a las formas de gestión del sector estatal cubano, como uno de los valores agregados.

Dentro de las formas de gestión del sector estatal, 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 la RSE -ambiental-, hoy también necesitada de actualización y regulación dentro del ordenamiento jurídico cubano, la que podrá ser concebida a través de una Ley de empresas, que reconozca este tipo de control ambiental, que permita el equilibrio adecuado entre el progreso y la protección de la naturaleza como un patrimonio público de la nación cubana.

Al respecto, a la Administración Pública le corresponderá definir la política tecnológica para reorientar el desarrollo industrial, el control de las tecnologías en uso en el país y las nuevas que sean adquiridas; a fin de promover su modernización sistemática con atención a los análisis de la eficiencia energética, la eficacia productiva y el impacto ambiental que estas puedan generar, factores estos que contribuirán a elevar la soberanía tecnológica en las ramas estratégicas consideradas en la actualización del modelo económico en el sector estatal. Ante una industria estatal con empresas que utilizan tecnologías incompatibles con las tecnologías limpias en su mayoría, con más de 50 años de explotación y heterogeneidad industrial, obsoletas, que la hacen casi en su totalidad poco competitivas en el comercio interno e internacional al no estar concebidas como empresas amigables con el ambiente.

No obstante, como colofón, es preciso considerar que 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, el encadenamiento productivo, como necesidad de renovar la matriz energética, que permitan aplicar la auditoría ambiental antes de su adquisición y firma de los contratos mercantiles a la EFS-CGR para desarrollar la economía del país.

4. A MANERA DE CONCLUSIONES

La auditoría ambiental emerge debido a la contaminación empresarial y su enfrentamiento por el Estado, su génesis fue la auditoría social. Se consolida posteriormente



como acción de control practicada por las Entidades Fiscalizadores Superiores y las Sociedades Mercantiles, posee una construcción jurídica a partir de estar reconocida en Convenios y Acuerdos Internacionales, es introducida en los derechos internos mediante los textos constitucionales, las leyes ambientales y de contralorías, brinda solidez y sustento para el desarrollo de políticas ambientales como la herramienta de gestión ambiental. Puede ser voluntaria u obligatoria y manifestarse como una actividad policía, un servicio público u actividad de fomento acorde a su ejecución y consecuencias.

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

La auditoría ambiental tiene un carácter multidimensional, integral y transdisciplinario, su finalidad es la evaluación de la gestión ambiental de la empresa y la certificación de producciones limpias, para realizarla las entidades auditadas deben implementar la contabilidad ambiental y el tratamiento de los residuales de la producción de la empresa. Constituye un proceso integrado por fases (preparación-ejecución-conclusión) cuyo procedimiento fundamental está regulado en 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 de la Administración Pública 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. La que ha tenido una construcción a partir de las ciencias contables, no así desde las ciencias jurídicas.

En la relación jurídica emanada de la auditoría ambiental en el ordenamiento jurídico patrio, el sujeto activo es la Contraloría General de la República y los auditados la persona natural o jurídica, circunscrita 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 Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente, 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. No permitiéndoles obtener los valores agregados como la ética empresarial, la certificación contable y la ambiental.

5. REFERENCIAS

ANTUNEZ SANCHEZ, Alcides Francisco; MACEIRAS, Elena Polo; RODRÍGUEZ COQUET, Roberto de Jesús. 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*, São Paulo, vol. 104, n. 951, p. 59-104, jan. 2015.

ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco. La jurisdicción de la auditoría ambiental: una herramienta de gestión en la protección medio ambiental como responsabilidad estatal. *Revista Direito & Paz*, Lorena, vol. 13, n. 24, p. 9-88, jan./jun. 2011.

ANTÚNEZ SÁNCHEZ, Alcides Francisco; MACEIRAS, Elena Polo; RODRÍGUEZ, Yomisel Galindo. Presupuestos jurídicos vinculados al control ecológico como actividad de los servicios públicos ambientales. Una mirada desde el sector empresarial estatal cubano. *Revista Crítica do Direito*, São Paulo, vol. 4, n. 62, 2014. Disponible en: <<https://sites.google.com/a/criticadodireito.com.br/revista-critica-do-direito/todas-as-edicoes/numero-4---volume-62/presupuestos-juridicos-vinculados-al-control-ecologico-como-atividade-de-los-servicios-publicos-ambientales-una-mirada-desde-el-sector-empresarial-estatal-cubano>>.

FERNÁNDEZ BULTE, Julio. *Teoría del Estado y del Derecho*. La Habana: Editorial Félix Varela, 2002.

FERNÁNDEZ-COMPANIONI, Andrés. La empresa cubana, la competitividad, el perfeccionamiento empresarial y la calidad. *Anuario de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, Santiago de Cuba, vol. 4, p. 3-15, 2013.

GOITE PIERRE, Mayda. La responsabilidad de las personas jurídicas en el Derecho Pena. *Revista Cubana de Derecho*, La Habana, n. 14, p. 3-31, dic. 1999.

KUHN, Thomas. *Estructura de las revoluciones científicas*. Ciudad de México: Editorial Fondo de Cultura Económica, 1995.

LORENZETTI, Ricardo. *Teoría del Derecho Ambiental*. Ciudad de México: Editorial Porrúa S.A., 2008.

LOZANO CUTANDA, Blanca. Eclósión y crisis del Derecho Ambiental. *Revista de Administración Pública*, Madrid, vol. 58, n. 174, p. 367-394, sept./dic. 2007.



POZO CEBALLOS, Sergio. Naturaleza y papel de la Contraloría General de la República de Cuba dentro del sistema de control externo. *Revista Cubana de Contabilidad y Finanzas*, La Habana, vol. 1, n. 2, abr./jun. 2011.

TRIANA CORDOVÍ, Juan. Cuba: ¿De la actualización del modelo económico al desarrollo? *Revista Nueva Sociedad*, Buenos Aires, n. 242, p. 82-91, nov./dic. 2012.