

**JAVIER DE LEÓN LEDESMA  
MARGARITA MESA MENDOZA  
MARÍA DEL PINO PÉREZ CASTELLANO**

*Profesores de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

**PEDRO MANUEL BALBOA LA CHICA**

*Profesor Titular de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

**Extracto:**

**G**ENERALMENTE, en cualquier clase de unidad económica, pública o privada, la implantación de un modelo contable tiene en consideración la estructura organizativa adoptada, así como el reparto de las funciones asignadas a la misma. En esta línea, en el Sistema de la Seguridad Social española, como ente perteneciente al sector público, se pone de manifiesto que ambos aspectos, estructura organizativa y funciones, han incidido en la configuración de su sistema de información contable. En este trabajo se analizan las peculiaridades del reconocimiento de las obligaciones de naturaleza presupuestaria en los entes descentralizados del sector público, así como el que se propone para las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social española, en aras a poner de relieve aquellas diferencias más significativas.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
  - II. El sistema de información contable de la Administración de la Seguridad Social española.
  - III. Las obligaciones de naturaleza presupuestaria según los principios contables públicos. Reconocimiento y extinción.
  - IV. Tratamiento contable de las obligaciones de naturaleza presupuestaria en los entes descentralizados del sector público: el caso del sistema de la Seguridad Social española.
    - 1. Reconocimiento de la obligación.
    - 2. Expedición de la propuesta de pago.
    - 3. Recepción de la propuesta de pago.
    - 4. Expedición de la orden de pago.
    - 5. Recepción de la orden de pago.
    - 6. Realización del pago.
  - V. Conclusiones.
- Bibliografía.

## I. INTRODUCCIÓN

A partir del momento en que se inicia en nuestro país el proceso general de normalización contable oficial, mediante la aprobación del Plan General de Contabilidad para la empresa por el Real Decreto 530/1973, de 22 de febrero, se ha ido sucediendo en el tiempo, tanto en el sector privado como en el público, la elaboración y aprobación de diversos planes contables y sus correspondientes adaptaciones sectoriales, con el objeto de ofrecer una respuesta a la diversidad y evolución de las actividades surgidas, además de intentar alcanzar los consabidos objetivos derivados del proceso normalizador.

En el ámbito público, en el que se enmarca este trabajo, el proceso normalizador no se ha caracterizado por discurrir de forma homogénea en el tiempo entre las diversas entidades que lo configuran. El primer Plan General de Contabilidad Pública (en adelante PGCP), aprobado por Orden de 14 de octubre de 1981 del entonces Ministerio de Hacienda, supuso el primer paso de normalización contable en este ámbito. Del mismo surgen una nueva versión y sucesivas adaptaciones que lo completaban. Con posterioridad, el 6 de mayo de 1994, por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, se aprueba el nuevo y vigente PGCP, configurándose como un plan marco a aplicar, directamente o a través de la correspondiente adaptación, por los entes pertenecientes al sector público.

Como indica el apartado quinto de su Introducción, son diversas las peculiaridades y novedades que presenta. Centrándonos en aquellas relacionadas con las organizaciones que presentan una estructura ramificada, con un sistema de información contable descentralizado, cabe destacar que introduce una diferencia importante respecto al anterior PGCP, cual es la desaparición del subgrupo que recogía la ordenación del pago de obligaciones, desarrollando, para su registro contable, las cuentas que integran la masa patrimonial «Acreedores por obligaciones reconocidas».

En España, el Sistema de la Seguridad Social se configura como una organización ramificada perteneciente, tanto a nivel estatal como autonómico, al sector público, que cumple con los criterios que establece el documento número 7 de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas para determinar si un ente está sometido a Contabilidad Pública, con lo que está sujeto al

vigente PGCP, pudiendo optar por su aplicación directa o por la correspondiente Adaptación. Fruto de las características específicas del Sistema <sup>1</sup>, la Intervención General de la Seguridad Social, órgano directivo de la contabilidad pública en su ámbito de competencia, se ha pronunciado por la segunda de tales alternativas, surgiendo, así, la Adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, aprobada mediante Resolución de 16 de octubre de 1997 de la Intervención General de la Administración del Estado.

En este trabajo analizamos el tratamiento contable de las obligaciones de naturaleza presupuestaria en los entes descentralizados del sector público, así como el que para las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social española, propone su Adaptación, en aras a poner de relieve aquellas diferencias más significativas.

## II. EL SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL ESPAÑOLA

Generalmente, en cualquier clase de unidad económica, pública o privada, la implantación de un modelo contable tiene en consideración la estructura organizativa adoptada, así como el reparto de las funciones asignadas a la misma. En esta línea, en el Sistema de la Seguridad Social española, como ente perteneciente al sector público, se pone de manifiesto que ambos aspectos, estructura organizativa y funciones, han incidido en la configuración de su sistema de información contable.

Al objeto de poner de relieve la incidencia de tales aspectos, analizamos, a continuación, y desde una perspectiva general, la estructura organizativa que ha adoptado el Sistema de la Seguridad Social española para dar cumplimiento a las diversas funciones que tiene asignadas.

Dicha estructura viene condicionada por la finalidad genérica que se le atribuye al conjunto del Sistema en el artículo 2 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social <sup>2</sup>, la cual se concreta en «la protección adecuada de las contingencias y situaciones que la ley defina a las personas comprendidas en su campo de aplicación». A este respecto, para la consecución de la citada finalidad, la Seguridad Social ha tenido que distribuir sus competencias por razón de la materia y, a su vez, por circunstancias de índole territorial, lo que ha conllevado la descentralización de sus competencias y su atribución vía ordenamiento jurídico. Con motivo de ello, se han constituido una serie de entidades a las cuales se les han asignado las diversas competencias atribuidas al conjunto del Sistema. Así, las instituciones de naturaleza pública con personalidad jurídica propia que actualmente integran el Sistema de la Seguridad Social son cuatro entidades gestoras –el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS), el Instituto Nacional de la Salud (INSALUD) <sup>3</sup>, el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSS) y el Instituto Social de la Marina (ISM)–, y un servicio común –la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS)–.

Las contingencias generales asignadas por el Sistema a las entidades gestoras son las siguientes: el Instituto Nacional de la Seguridad Social, adscrito al Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, tiene atribuida la gestión y administración de las prestaciones económicas del Sistema de la Seguridad Social, con algunas excepciones que han sido delegadas a otras entidades gestoras, tales como el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales, el Instituto Social de la Marina y el Instituto Nacional de Empleo; el Instituto Nacional de Gestión Sanitaria, adscrito al Ministerio de Sanidad y Consumo, al que le corresponderá la gestión de los derechos y obligaciones del INSALUD, las prestaciones sanitarias en el ámbito de las Ciudades de Ceuta y Melilla, y realizar cuantas otras actividades sean necesarias para el normal funcionamiento de sus servicios; el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales, adscrito al Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, asume la responsabilidad de la gestión de servicios sociales complementarios de las prestaciones del Sistema de la Seguridad Social en materia de mayores, discapacidad y migraciones, mientras que el Instituto Social de la Marina, adscrito al Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, mantiene una doble dimensión en sus competencias: organismo encargado de los temas sociales del sector marítimo-pesquero y entidad gestora del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar (REM).

Por su parte, la Tesorería General de la Seguridad Social, adscrita al Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, es un servicio donde, por aplicación de los principios de solidaridad financiera y caja única, se unifican todos los recursos económicos y la administración financiera del Sistema; su denominación de servicio común obedece a que es un organismo encargado de la gestión de determinadas funciones comunes a las diversas entidades gestoras que configuran el Sistema de la Seguridad Social.

Con independencia de las entidades gestoras y del servicio común, todas ellas entidades de naturaleza pública, también se incluyen una serie de entidades colaboradoras, éstas son las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales, que, aunque de naturaleza privada y sin ánimo de lucro, se han constituido con el principal objeto de colaborar en la gestión de la Seguridad Social, mediante la prestación de cobertura de riesgos profesionales y la prestación económica de Incapacidad Temporal por contingencias comunes <sup>4</sup>.

Al objeto de completar la estructura organizativa descrita previamente, se hace preciso considerar que, a su vez, cada una de las entidades gestoras y la Tesorería General necesitan de una estructura organizativa propia para desempeñar su actividad en sus diferentes áreas de actuación. Por ello, se han constituido determinados organismos que han recibido la denominación de centros de gestión provinciales y locales, antes sin personalidad jurídica propia a los que se les delegan ciertas funciones, por cuanto circunstancias de índole territorial así lo aconsejan. Estos nuevos componentes que participan en la estructura organizativa dependen directamente de la entidad gestora o del servicio común al cual pertenecen.

Con todo ello, la estructura organizativa que actualmente rige en el Sistema de la Seguridad Social española quedaría tal y como se muestra en el **cuadro 1**.

### CUADRO 1. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA SEGURIDAD SOCIAL ESPAÑOLA



FUENTE: *Elaboración propia.*

El planteamiento genérico efectuado en torno a la estructura organizativa y funciones asignadas al Sistema de la Seguridad Social española pretende, fundamentalmente, poner de relieve la incidencia que ambos aspectos han ejercido en el modelo contable diseñado, tal como se pone de manifiesto en la Adaptación del PGCP a las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, en su apartado denominado «Antecedentes». Asimismo, en este apartado se enumeran una serie de características de especial relevancia, por cuanto indican cuál ha sido el sistema de información contable adoptado, qué entidades son las que integran el sistema contable, cuáles de ellas están o no obligadas a suministrar información contable, así como otros aspectos adicionales relacionados con el funcionamiento del mismo.

De entre las diversas posibilidades que en este tipo de organizaciones existen para diseñar el modelo contable <sup>5</sup>, se ha adoptado un sistema contable descentralizado, en el que cada una de las unidades que configuran la organización –entidades gestoras y servicios comunes– elaborará su propia contabilidad, efectuando, por tanto, el registro de sus operaciones, así como la elaboración de sus propios libros de contabilidad, consiguiéndose, así, que cada oficina contable refleje indivi-

dualmente sus operaciones. Asimismo, el modelo contable ha tenido presente la descentralización en centros provinciales y locales de las diversas entidades gestoras y servicios comunes, aconsejando de igual forma que desarrollen su propia contabilidad, generando unos estados contables aunque sólo con fines informativos, ya que los mismos se integrarán a efectos de cuentas en los de la entidad de que dependen.

Sin embargo, aunque todos y cada uno de los partícipes del Sistema elaboren estados contables informativos, exclusivamente las entidades gestoras y la Tesorería General están obligadas a rendir cuentas al Tribunal de Cuentas, pues son las únicas entidades que tienen personalidad jurídica independiente, y, precisamente, por ello son consideradas como verdaderas entidades contables.

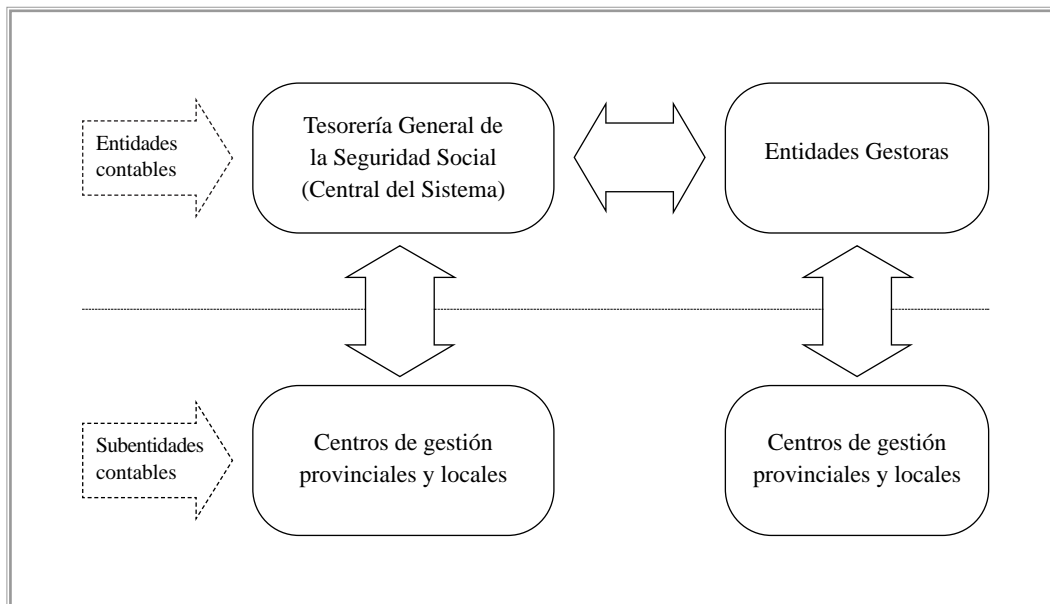
Por otro lado, en las organizaciones que presentan una estructura organizativa ramificada corresponde a una de sus entidades ejercer de órgano central, realizando como tal las funciones de coordinación y dirección de todas las demás. En esta línea, en el caso específico del Sistema de la Seguridad Social, corresponde a la Tesorería General ejercer de central contable del Sistema, pues tiene asignada determinadas competencias exclusivas en su función como prestadora de un servicio común al resto de los partícipes del mismo. Tales competencias se concretan en el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en el que figuran, entre otras, la titularidad, gestión y administración de todos los bienes y derechos que constituyen el patrimonio único de la Seguridad Social, la gestión y control de la cotización y de la recaudación de las cuotas y demás recursos de financiación del Sistema, la ordenación del pago de las obligaciones de la Seguridad Social –en su calidad de caja única del Sistema–, la distribución en el tiempo y en el territorio de las disposiciones dinerarias para satisfacer puntualmente dichas obligaciones, la organización y gestión del circuito financiero que canalice las disponibilidades y movimientos relativos a los recursos del Sistema, conforme a las necesidades de gestión de la Seguridad Social y la realización de las operaciones de crédito y anticipos de Tesorería que sean necesarias.

Con motivo de su actuación como central patrimonial del Sistema, la Tesorería General reflejará en su contabilidad los netos patrimoniales existentes en las diversas entidades contables que integran el Sistema, así como las variaciones que se pongan de manifiesto en el mismo con motivo de las relaciones que se establezcan entre los referidos entes. De igual forma, deberá reflejar en su contabilidad los elementos patrimoniales existentes en la misma y las variaciones del neto, fruto de su propia actividad.

A los efectos de representar y coordinar las relaciones internas que se dan tanto entre la Tesorería General y las entidades gestoras, así como las de éstas con sus respectivos centros de gestión, el modelo contable ha previsto una relación de cuentas que permiten el control de las cesiones de información entre los referidos entes, las cuales denomina cuentas de enlace.

Sobre la base de lo expuesto, el sistema informativo contable para la Seguridad Social española podría esquematizarse tal como se muestra en el **cuadro 2**.

## CUADRO 2. SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE DE LA SEGURIDAD SOCIAL ESPAÑOLA



FUENTE: *Elaboración propia.*

Expuesto el sistema de información contable de la Seguridad Social, cabe plantearse si existen divergencias entre la operativa contable seguida por la Adaptación del PGCP a las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social y lo que recoge el propio PGCP para las entidades con organización ramificada con un sistema contable descentralizado. A nuestro juicio, una de las problemáticas contables más interesantes de analizar resulta del proceso secuencial que afecta a las obligaciones de naturaleza presupuestaria, desde su reconocimiento hasta su extinción. Pero, antes de estudiar el correspondiente proceso en ambas normativas, es preciso poner de manifiesto lo que para las referidas obligaciones establecen los Principios Contables Públicos.

### III. LAS OBLIGACIONES DE NATURALEZA PRESUPUESTARIA SEGÚN LOS PRINCIPIOS CONTABLES PÚBLICOS. RECONOCIMIENTO Y EXTINCIÓN

El documento número 3 «Obligaciones y gastos» de los Principios Contables Públicos elaborado por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas propone una concepción amplia del término obligación, entendiéndolo por tal aquella deuda actual, cierta o estimada, que supone un pasivo para la parte deudora, proveniente de transacciones, acuerdos o acontecimientos de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria acaecidos en un tiempo pasado, en virtud de la cual la entidad se ha comprometido a realizar, al vencimiento de la misma, una prestación evaluada económicamente <sup>6</sup>.



Tanto las obligaciones de naturaleza presupuestaria como aquellas de naturaleza no presupuestaria surgen en el momento de su reconocimiento y se extinguen, con carácter general, mediante el pago de las mismas. En este sentido, en el citado documento se entiende por reconocimiento de la obligación aquel proceso por el cual se incorpora al balance un elemento que cumple las características descritas en el concepto de obligación, siendo requisito previo el cumplimiento por parte del acreedor de la prestación a su cargo; esta regla, denominada del «servicio hecho», será de general aplicación salvo en determinadas ocasiones<sup>7</sup>. Asimismo, la realización de la prestación o, en su caso, el derecho del acreedor debe quedar adecuadamente acreditado ante el órgano de la entidad que haya de reconocer la obligación mediante la aportación de los documentos pertinentes y efectuar el examen o inspección física de los bienes entregados<sup>8</sup>.

En lo concerniente a la extinción de las obligaciones, se indica que con carácter general ésta se produce mediante el pago de las mismas; no obstante, existen otras formas de extinción tales como la compensación con un derecho, la sustitución con otra deuda, la condonación y la prescripción, debiendo cada una de estas modalidades cumplir con los requisitos que señale la normativa vigente en cada momento.

Centrándonos en aquellos pasivos que tienen su origen en acuerdos de naturaleza presupuestaria, en lo que a su registro contable se refiere, se establece que las obligaciones reconocidas con cargo al presupuesto de gastos deben ser registradas en cuentas específicas que muestren la gestión desde el punto de vista presupuestario. En consecuencia, es preciso distinguir entre rúbricas representativas de obligaciones reconocidas derivadas de la ejecución del presupuesto de gastos y rúbricas representativas de otras obligaciones. Respecto a las obligaciones presupuestarias, se registrarán en el momento en el que se dicten los actos de reconocimiento de las mismas, siendo el registro contable simultáneo a la aplicación al pertinente presupuesto en vigor.

#### **IV. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS OBLIGACIONES DE NATURALEZA PRESUPUESTARIA EN LOS ENTES DESCENTRALIZADOS DEL SECTOR PÚBLICO: EL CASO DEL SISTEMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL ESPAÑOLA**

Analizar el tratamiento contable que transcurre desde que se produce el reconocimiento de la obligación presupuestaria hasta su extinción mediante el pago, según establece la Adaptación y el PGCP para las entidades con organización ramificada, cuyo sistema contable sea descentralizado<sup>9</sup>, requiere delimitar previamente las fases que lo integran, las cuales aparecen reflejadas en el **cuadro 3**. Como se puede observar en el referido cuadro, mientras en el PGCP el registro contable se contempla mediante cuatro fases: expedición de la propuesta de pago, recepción de la propuesta de pago, ordenación del pago y recepción de la orden de pago, en la Adaptación no se procede de igual forma ya que únicamente se distingue el registro contable de las fases expedición de la propuesta de pago y ordenación del mismo.

**CUADRO 3. PROCESO SECUENCIAL SEGUIDO POR EL PGCP Y  
POR LA ADAPTACIÓN**

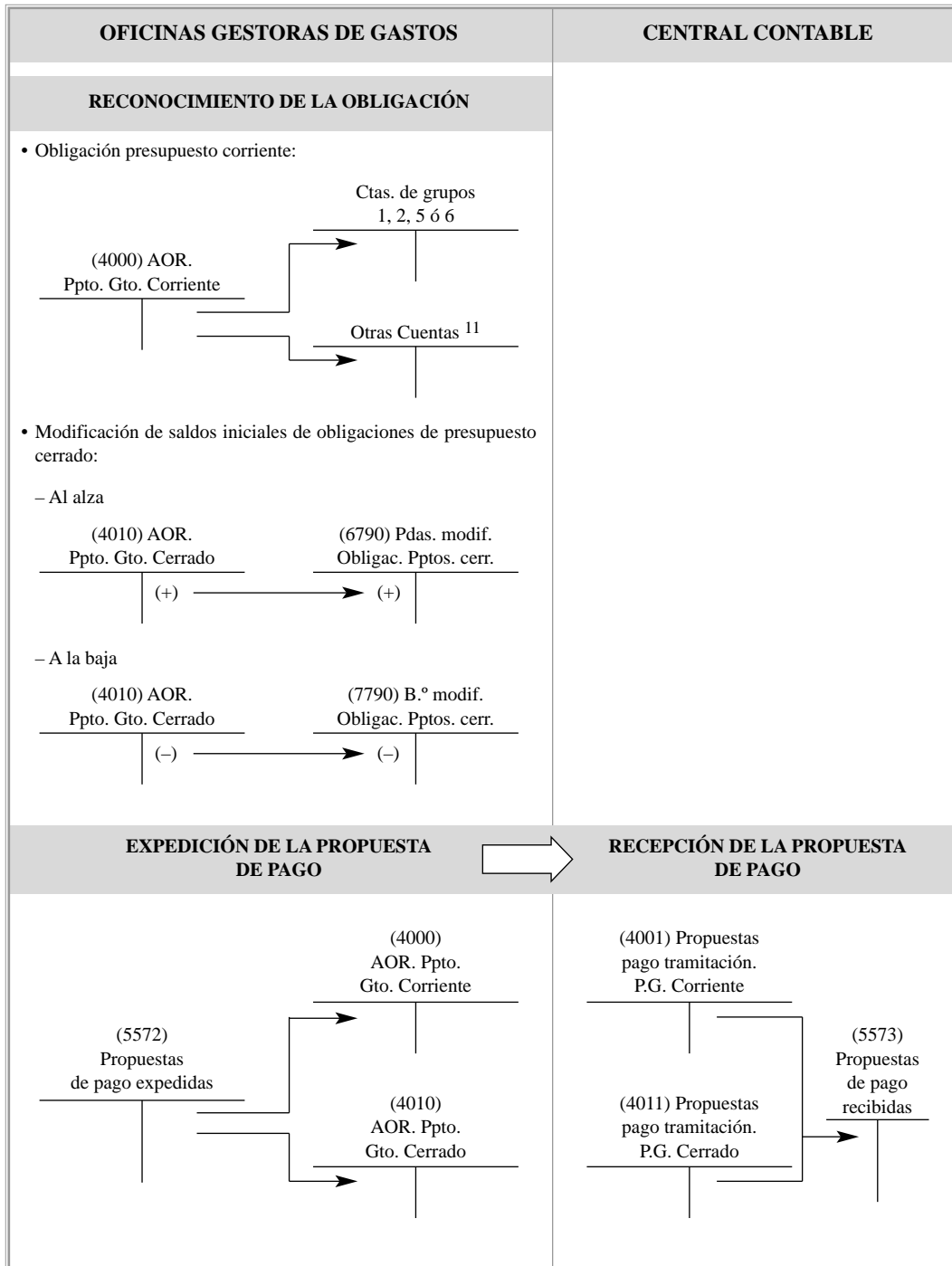
PGCP	ADAPTACIÓN
<b>Reconocimiento de la obligación</b>	<b>Reconocimiento de la obligación</b>
Expedición de la propuesta de pago	Expedición de la propuesta de pago
Recepción de la propuesta de pago	
Expedición de la orden de pago	Expedición de la orden de pago
Recepción de la orden de pago	
<b>Realización del pago</b>	<b>Realización del pago</b>

FUENTE: *Elaboración propia.*

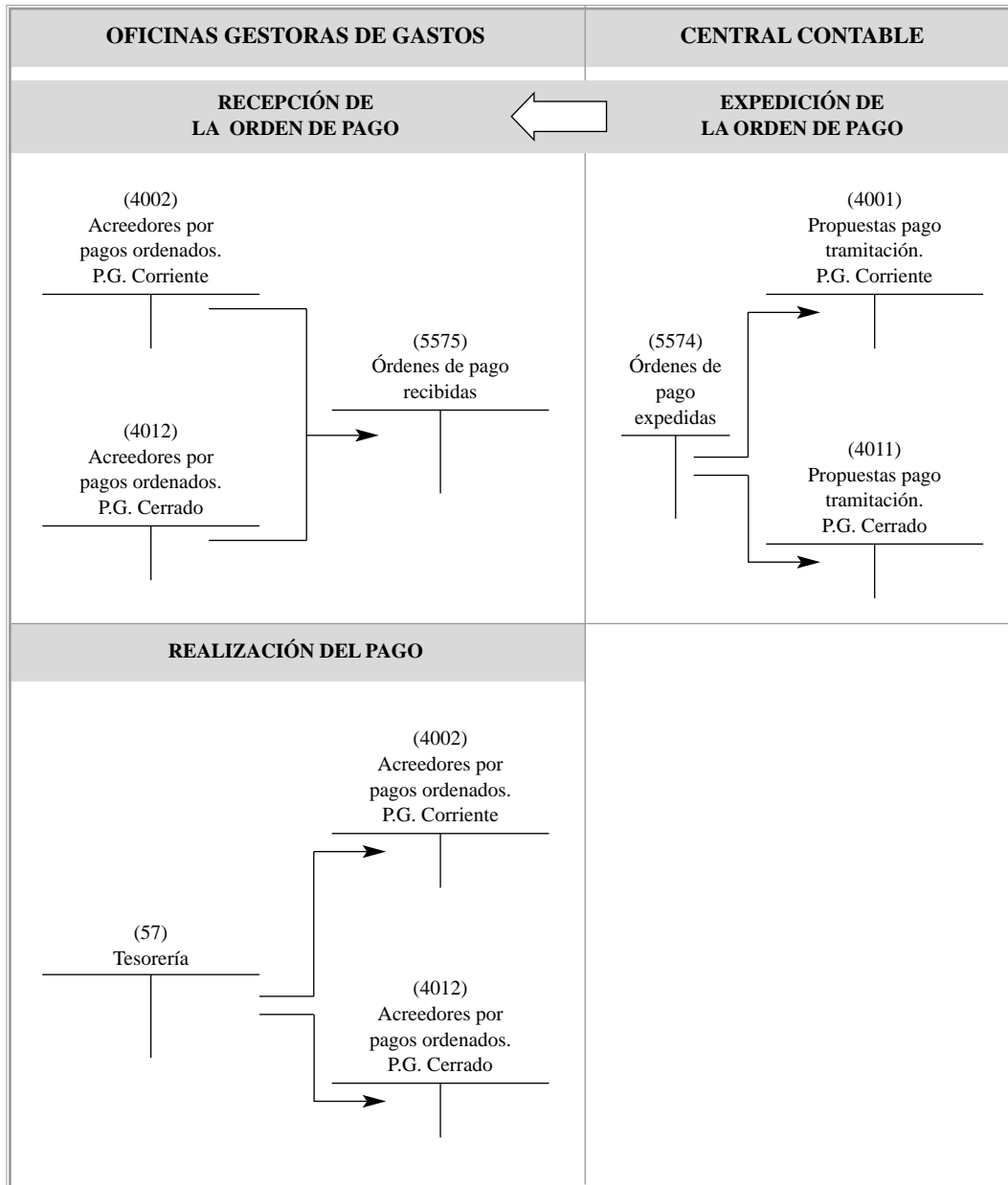
Previo al análisis del registro contable de los hechos vinculados a cada fase, se hace necesario delimitar una serie de cuestiones particulares que se ponen de manifiesto en ambos sistemas de información contable. En este sentido, la tipología de entidad con organización ramificada que se toma como referencia en el vigente PGCP se caracteriza por estar integrada, de una parte, por un conjunto de oficinas gestoras de gastos y, de otra parte, por una oficina que ejercerá como central contable. Generalmente, mientras las primeras llevan a cabo el registro contable del reconocimiento de la obligación, expedición de la propuesta de pago, recepción de la orden de pago y realización del mismo, la segunda, en su función como central contable, tiene asumidas las competencias de recepción de la propuesta de pago, así como, la expedición de la orden de pago.

Sin embargo, en lo que respecta al Sistema de la Seguridad Social, los centros de gestión, tanto de las entidades gestoras como de los servicios comunes, tienen asumidas exclusivamente las competencias de reconocimiento de la obligación y expedición de la propuesta de pago, ya que la Tesorería General, en su actuación como central contable del conjunto del Sistema, asume las competencias de la ordenación del pago y la realización del mismo, generando, así, la salida material de los fondos, en su calidad de caja única del Sistema. El registro contable de las diversas fases que intervienen en el proceso secuencial según establece el propio PGCP <sup>10</sup>, se corresponde con la esquematización presentada en el **cuadro 4**.

**CUADRO 4. PROCESO SECUENCIAL SEGUIDO POR EL PGCP**



**CUADRO 4. PROCESO SECUENCIAL SEGUIDO POR EL PGCP (continuación)**



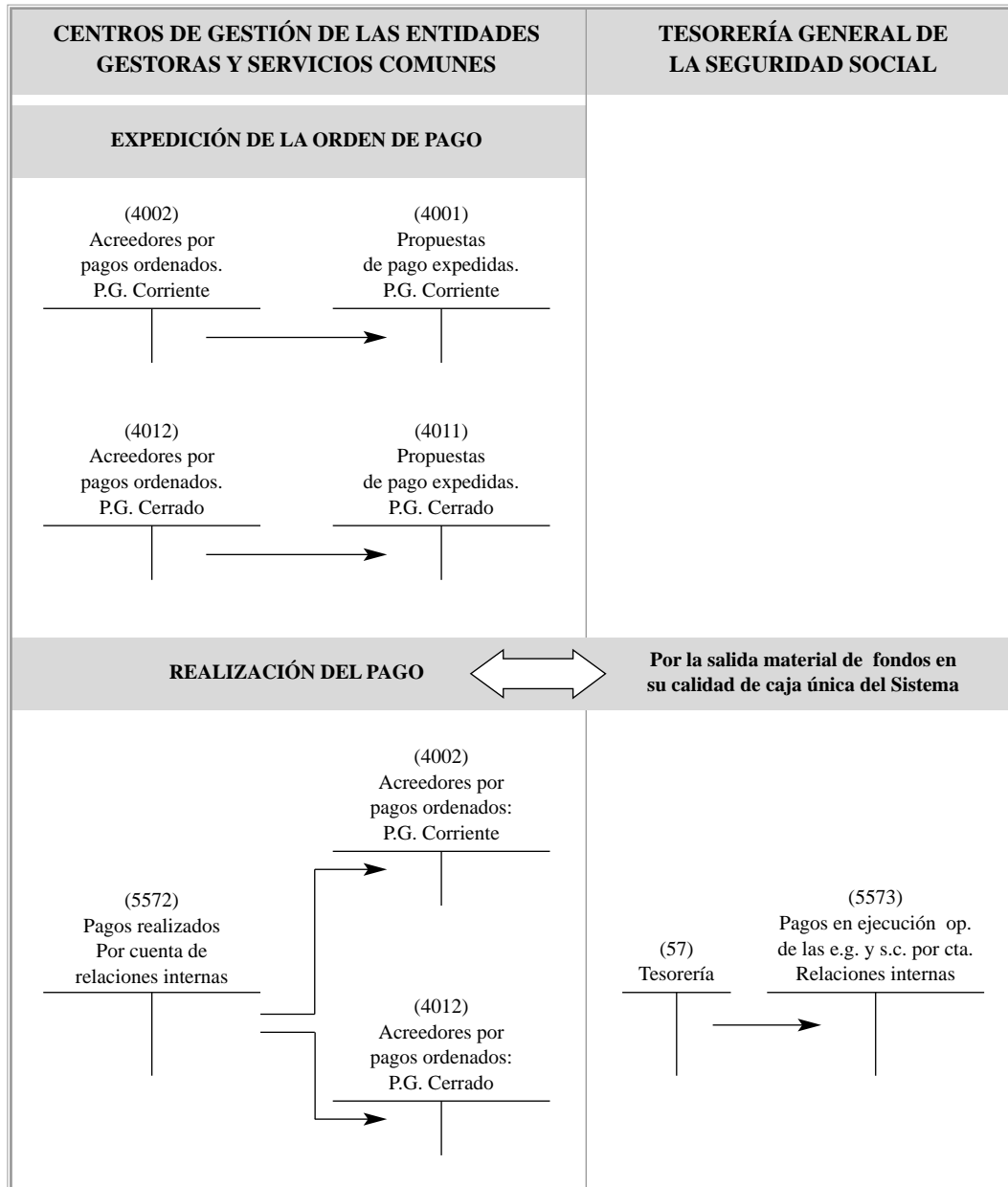
FUENTE: *Elaboración propia.*

En lo referente al Sistema de la Seguridad Social española, el registro contable de las diversas fases que intervienen en el proceso según establece la Adaptación queda reflejado en el **cuadro 5**.

**CUADRO 5. PROCESO SECUENCIAL SEGUIDO POR LA ADAPTACIÓN**

CENTROS DE GESTIÓN DE LAS ENTIDADES GESTORAS Y SERVICIOS COMUNES	TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL																		
<b>RECONOCIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN</b>																			
<ul style="list-style-type: none"> <li>Obligación presupuesto corriente: <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(4000) AOR: Ppto. Gto. Corriente</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">→</td> <td style="width: 40%; text-align: center;">Ctas. de grupos 1, 2, 5 ó 6</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 50%;"></td> <td></td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 40%;"></td> </tr> </table> </li> <li>Modificación de saldos iniciales de obligaciones de presupuesto cerrado: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Al alza <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(4010) AOR: Ppto. Gto. Cerrado</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">→</td> <td style="width: 40%; text-align: center;">(6790) Pdas. modif. Obligac. Pptos. cerr.</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 50%; text-align: center;">(+)</td> <td></td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 40%; text-align: center;">(+)</td> </tr> </table> </li> <li>– A la baja <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(4010) AOR: Ppto. Gto. Cerrado</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">→</td> <td style="width: 40%; text-align: center;">(7790) B.º modif. Obligac. Pptos. cerr.</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 50%; text-align: center;">(-)</td> <td></td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 40%; text-align: center;">(-)</td> </tr> </table> </li> </ul> </li> </ul>		(4000) AOR: Ppto. Gto. Corriente	→	Ctas. de grupos 1, 2, 5 ó 6				(4010) AOR: Ppto. Gto. Cerrado	→	(6790) Pdas. modif. Obligac. Pptos. cerr.	(+)		(+)	(4010) AOR: Ppto. Gto. Cerrado	→	(7790) B.º modif. Obligac. Pptos. cerr.	(-)		(-)
(4000) AOR: Ppto. Gto. Corriente	→	Ctas. de grupos 1, 2, 5 ó 6																	
(4010) AOR: Ppto. Gto. Cerrado	→	(6790) Pdas. modif. Obligac. Pptos. cerr.																	
(+)		(+)																	
(4010) AOR: Ppto. Gto. Cerrado	→	(7790) B.º modif. Obligac. Pptos. cerr.																	
(-)		(-)																	
<b>EXPEDICIÓN DE LA PROPUESTA DE PAGO</b>																			
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(4001) Propuestas de pago expedidas. P.G. Corriente</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">→</td> <td style="width: 40%; text-align: center;">(4000) AOR. Ppto. Gto. Corriente</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 50%;"></td> <td></td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 40%;"></td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">(4011) Propuestas de pago expedidas. P.G. Cerrado</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">→</td> <td style="width: 40%; text-align: center;">(4010) AOR. Ppto. Gto. Cerrado</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 50%;"></td> <td></td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 40%;"></td> </tr> </table>		(4001) Propuestas de pago expedidas. P.G. Corriente	→	(4000) AOR. Ppto. Gto. Corriente				(4011) Propuestas de pago expedidas. P.G. Cerrado	→	(4010) AOR. Ppto. Gto. Cerrado									
(4001) Propuestas de pago expedidas. P.G. Corriente	→	(4000) AOR. Ppto. Gto. Corriente																	
(4011) Propuestas de pago expedidas. P.G. Cerrado	→	(4010) AOR. Ppto. Gto. Cerrado																	

**CUADRO 5. PROCESO SECUENCIAL SEGUIDO POR LA ADAPTACIÓN (continuación)**



FUENTE: *Elaboración propia.*

Una vez presentado el proceso registral concerniente a las obligaciones de naturaleza presupuestaria que se deduce del análisis de las normativas correspondientes, nos centraremos en el estudio de cada una de las fases que lo integran, con el propósito de poner de manifiesto las diferencias más relevantes.

## 1. Reconocimiento de la obligación.

El PGCP establece que la cuenta «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente (4000)» recoge en los centros gestores de gastos las obligaciones reconocidas durante el período de vigencia del presupuesto con cargo a los créditos figurados en el mismo. La suma de su haber indica el total de obligaciones reconocidas en el ejercicio, mientras que la de su debe expresa el total de propuestas de pago correspondientes a obligaciones reconocidas durante el mismo; por lo tanto, presenta saldo acreedor, integrándose en el pasivo del balance a través de la masa «Acreedores a corto plazo», configurando ésta las obligaciones reconocidas con pago no propuesto.

Por otro lado, la Adaptación manifiesta explícitamente que la cuenta «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente (4000)» recoge en los centros de gestión <sup>12</sup>, las obligaciones reconocidas durante el período de vigencia del presupuesto con cargo a los créditos figurados en el mismo. Su haber representa el total de las obligaciones presupuestarias reconocidas durante el ejercicio y la suma del debe el total de propuestas de pago expedidas, presentando saldo acreedor y figurando en el pasivo del balance, también en la masa patrimonial «Acreedores a corto plazo», que configura las obligaciones reconocidas pendientes de proponer el pago.

Como se puede observar, en esta fase no existen variaciones significativas entre el registro contable propuesto en ambas normativas. Únicamente, cabría resaltar que las oficinas gestoras de gastos, que plantea con carácter general el vigente PGCP y que han de reconocer la obligación presupuestaria, se corresponden en la Adaptación con los centros de gestión de las entidades gestoras y servicios comunes.

## 2. Expedición de la propuesta de pago.

El PGCP establece que, una vez reconocida la obligación en los diversos centros gestores de gastos, corresponde realizar en los mismos la expedición de la propuesta de pago, que deberá ser posteriormente remitida a la central contable. A este respecto, la expedición de la propuesta de pago puede corresponder a los saldos tanto de obligaciones reconocidas del presupuesto de gastos corriente como del de gastos cerrado. En esta línea, en el instante de efectuar la expedición de la propuesta de pago de los saldos citados anteriormente, éstos se trasladarán a una única cuenta de enlace –«Propuestas de pago expedidas (5572)»–, que recoge el montante global de los mismos.

Por otro lado, en la Adaptación se indica que, reconocida la obligación en los centros de gestión de las entidades gestoras y servicios comunes, éstos llevan a cabo la expedición de la propuesta de pago. Ello supone efectuar un cargo en la cuenta «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gasto corriente (4000)», con el correspondiente abono en la cuenta «Propuestas de pago expedidas. Presupuesto de gasto corriente (4001)». Esta última cuenta presenta como suma del

haber el total de propuestas de pago expedidas en el ejercicio corriente, y como suma del debe el total de órdenes de pago expedidas por las mismas obligaciones; su saldo acreedor expresa el total de las propuestas de pago expedidas cuyo pago no ha sido aún ordenado, y figura en el pasivo del balance formando parte de la masa «Acreedores a corto plazo».

Entre las diversas variaciones que se ponen de manifiesto a la hora de comparar cómo se efectúa el registro contable de esta fase en ambas normativas, cabe destacar que la cuenta destinada a representar la expedición de la propuesta de pago en el PGCP es una cuenta de enlace, «Propuestas de pago expedidas (5572)», que, como tal, está destinada a recoger las relaciones entre las distintas oficinas de una organización descentralizada. Sin embargo, en la Adaptación para captar esta problemática se utilizan cuentas que pertenecen al subgrupo de Acreedores presupuestarios, concretamente las cuentas «Propuestas de pago expedidas. Presupuesto de gastos corriente (4001)» y «Propuestas de pago expedidas. Presupuesto de gastos cerrado (4011)», quedando, por tanto, integradas en el grupo representativo de las obligaciones a pagar a cargo de la Seguridad Social como consecuencia de la ejecución del presupuesto. Ello no nos puede llevar a afirmar que en la Adaptación no figuran cuentas de enlace, sino que las mismas no se utilizan para llevar a cabo la representación de cualquier operación que vincula a dos o más oficinas contables, tal y como sí sucede en el vigente PGCP. En este sentido, en la Adaptación, las cuentas de enlace han sido creadas para representar determinadas operaciones específicas que se dan en el Sistema, éstas son las relaciones entre los centros de gestión con ocasión de la realización de pagos y la distribución de los ingresos centralizados entre la Tesorería General y sus Direcciones Provinciales.

### 3. Recepción de la propuesta de pago.

El PGCP establece que, tras la expedición de la propuesta de pago por parte de las oficinas encargadas de gestionar los gastos, ésta debe ser recibida por las oficinas que tienen competencias para ordenar el pago, es decir, las oficinas centrales –central contable–, lo que origina la fase que nos ocupa. Mediante la incorporación de esta fase, las oficinas encargadas de ordenar el pago realizan un cargo en la cuenta de enlace «Propuestas de pago recibidas (5573)», abonando, según corresponda, las siguientes cuentas del subgrupo «Acreedores presupuestarios»: «Propuestas de pago en tramitación. Presupuesto de gastos corriente (4001)» y «Propuestas de pago en tramitación. Presupuesto de gastos cerrado (4011)».

Si al cierre del ejercicio la propuesta de pago se ha expedido y recibido por su totalidad, las únicas cuentas que figuran con saldo, y en tal caso acreedor, pertenecen a la central contable. Concretamente serán las dos últimas cuentas citadas anteriormente, las cuales forman parte del pasivo del balance, manteniendo su saldo hasta el momento de efectuar la expedición de la orden de pago.

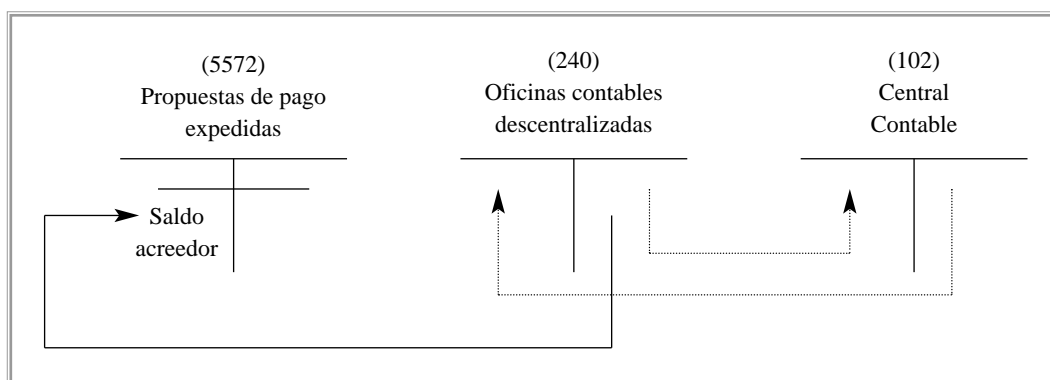
Por el contrario, si al cierre del ejercicio la propuesta de pago recibida es inferior a la expedida, además de las cuentas anteriores, presenta saldo la cuenta «Propuestas de pago expedidas (5572)», representando las propuestas de pago expedidas durante el ejercicio y no recibidas. En función de la correspondiente recepción de las propuestas de pago, habrá que trasladar dicho



saldo a la cuenta «Propuestas de pago recibidas (5573)». Cabe reseñar que este saldo no se integra en ninguna masa a la hora de configurar el balance ya que, previo a la determinación del resultado económico-patrimonial del ejercicio, se regularizará con abono a la cuenta «Oficinas contables descentralizadas (240)».

A su vez, esta última cuenta también será objeto de regularización como consecuencia de las variaciones positivas y negativas del neto patrimonial acontecidas en el ejercicio, mediante cargo/abono con abono/cargo, a la cuenta «Central Contable (102)», al coincidir siempre al cierre sus saldos acreedores y deudores. Tal proceso de regularización contable figura esquematizado en el **cuadro 6**.

**CUADRO 6. PROCESO DE REGULARIZACIÓN DE LA CTA. «PROPUESTAS DE PAGO EXPEDIDAS (5572)»**



FUENTE: *Elaboración propia.*

Por su parte, en la Adaptación se observa que, a diferencia del PGCP, la Tesorería General, en su actuación como central contable, no efectúa el registro contable de la recepción de la propuesta de pago enviada por los diversos centros de gestión. En esta línea, desde el instante en que los centros de gestión registran la expedición de la propuesta de pago queda representada la obligación, sin necesidad de que la central contable efectúe registro alguno por la recepción de la propuesta de pago.

Por otro lado, se aprecia que el PGCP propone una operación adicional respecto a la Adaptación que consiste en la eliminación de las cuentas de enlace que han surgido en el momento de expedir y recibir la propuesta de pago mediante el proceso de regularización descrito en el **cuadro 6**.

#### 4. Expedición de la orden de pago.

Transcurrida la fase anterior, mediante la cual la central contable ha recibido y registrado el montante de las propuestas de pago procedentes de las oficinas que gestionan el gasto, corresponde efectuar la expedición de la orden de pago. Para ello, la central contable contabilizará la ordenación del pago mediante el cargo de las cuentas del subgrupo de Acreedores, en las cuales habían sido registradas previamente las propuestas de pago en tramitación, y el abono de la cuenta de enlace denominada «Órdenes de pago expedidas (5574)», representando esta última la expedición de las órdenes de pago correspondientes a obligaciones reconocidas de presupuesto corriente o de presupuesto cerrado.

Según la Adaptación, una vez efectuada la expedición de propuesta de pago por los centros de gestión de las entidades gestoras y servicios comunes, procede la expedición de la orden de pago, cuya captación contable supone un cargo en la cuenta «Propuestas de pago expedidas. Presupuesto de gasto corriente (4001)» con abono en la cuenta «Acreedores por pagos ordenados. Presupuesto de gasto corriente (4002)». El haber de esta cuenta pone de manifiesto el total de órdenes de pago expedidas en el ejercicio corriente, y su debe el total de pagos realizados por las mismas obligaciones; su saldo acreedor figurará en el pasivo del balance, en la masa «Acreedores a corto plazo», representando el total de las órdenes de pago pendientes de hacer efectivas.

Entre las diversas variaciones que se ponen de manifiesto a la hora de comparar cómo se efectúa el registro contable de esta fase en ambas normativas, cabe destacar, al igual que ocurre en la fase de expedición de la propuesta de pago, que la cuenta destinada a representar la expedición de la orden de pago en el PGCP es una cuenta de enlace: «Órdenes de pago expedidas (5574)», mientras que en la Adaptación estas cuentas pertenecen al subgrupo de Acreedores presupuestarios: «Acreedores por pagos ordenados. Presupuesto de gastos corriente (4002)» y «Acreedores por pagos ordenados. Presupuesto de gastos cerrado (4012)».

#### 5. Recepción de la orden de pago.

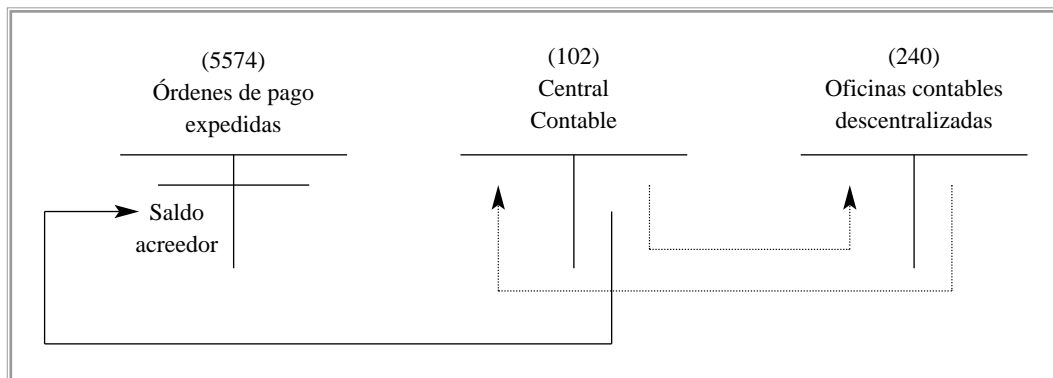
Esta fase figura exclusivamente en el PGCP, llevándose a cabo tras la expedición de las órdenes de pago por la central contable. A su vez, las oficinas encargadas de gestionar los gastos deben recibir las correspondientes órdenes de pago expedidas. Estas oficinas registran la recepción de dichas órdenes mediante cargo en la cuenta de enlace «Órdenes de pago recibidas (5575)» y abono en las cuentas «Acreedores por pagos ordenados. Presupuesto de gasto corriente (4002)» y «Acreedores por pagos ordenados. Presupuesto de gasto cerrado (4012)», las cuales representan el importe de los pagos ordenados pendientes de hacer efectivo que corresponden a obligaciones reconocidas con cargo a presupuestos corrientes o a presupuestos cerrados, respectivamente.

Si al cierre del ejercicio la orden de pago se ha expedido y recibido por su totalidad, las únicas cuentas que figuran con saldo, y en tal caso acreedor, pertenecen a la central contable. Concretamente serán las dos últimas cuentas citadas anteriormente, las cuales forman parte del pasivo del balance, y figurarán con saldo hasta el momento de realizar el pago.

Por el contrario, si al cierre del ejercicio la orden de pago recibida es inferior a la expedida, además de las cuentas anteriores, presenta saldo la cuenta «Órdenes de pago expedidas (5574)», representando las órdenes de pago expedidas durante el ejercicio y no recibidas. En función de la correspondiente recepción de las órdenes de pago, habrá que trasladar dicho saldo a la cuenta «Órdenes de pago recibidas (5575)». Este saldo no se integra en ninguna masa a la hora de configurar el balance ya que, previo a la determinación del resultado económico-patrimonial del ejercicio, se regularizará con abono a la cuenta «Central Contable (102)».

A su vez, esta última cuenta también es objeto de regularización como consecuencia de las variaciones positivas y negativas del neto patrimonial acontecidas en el ejercicio, mediante cargo/abono con abono/cargo, a la cuenta «Oficinas contables descentralizadas (240)», al coincidir siempre al cierre sus saldos acreedores y deudores. Tal proceso de regularización contable figura esquematizado en el **cuadro 7**.

**CUADRO 7. PROCESO DE REGULARIZACIÓN DE LA CUENTA «ÓRDENES DE PAGO EXPEDIDAS (5574)»**



FUENTE: *Elaboración propia.*

En la Adaptación, a diferencia del PGCP, la Tesorería General en su actuación como central contable no efectúa el registro de la expedición de la orden de pago enviada por los diversos centros de gestión. Así, desde el momento en que los centros de gestión efectúan el registro contable de la

expedición de la orden de pago queda representada la obligación, sin necesidad de que la central contable registre la expedición de la propuesta de pago.

Por otro lado, en el PGCP se efectúa una operación adicional respecto a la Adaptación para eliminar las cuentas de enlace que han surgido en el momento de expedir y recibir la orden de pago, mediante el proceso de regularización descrito en el **cuadro 7**.

## 6. Realización del pago.

Registrada la recepción de las órdenes de pago en las oficinas que gestionan los gastos, corresponde realizar el pago de las mismas.

Por lo que respecta al PGCP, el hecho contable vinculado al pago de las obligaciones reconocidas queda representado contablemente en las oficinas que gestionan los gastos, ya que normalmente éstas asumen las competencias para materializarlo. Así pues, este registro contable se efectúa cargando las cuentas del subgrupo de Acreedores en las cuales quedaron representadas los pagos ordenados con abono a una cuenta del subgrupo de Tesorería.

Sin embargo, la ejecución de esta fase siguiendo a la Adaptación supone una variación significativa respecto al PGCP, como consecuencia de que los centros de gestión no tienen asignadas las competencias para realizar la salida material que correspondería al pago de las obligaciones, ya que la misma pertenece exclusivamente a la Tesorería General, en su calidad de caja única del Sistema. Con motivo de la carencia de esta capacidad, en el instante de efectuar el pago, su registro contable se realiza de forma simultánea tanto en los centros de gestión como en las correspondientes Tesorerías.

Para los centros de gestión, tal registro supone cargar las cuentas, «Acreedores por pagos ordenados. Presupuesto de gasto corriente (4002)» y «Acreedores por pagos ordenados. Presupuesto de gasto cerrado (4012)», con abono a la cuenta de enlace «Pagos realizados por cuenta de relaciones internas (5572)», y no a una cuenta de tesorería como figura en el PGCP.

De forma simultánea, en la Tesorería General se efectúa la salida material de los fondos, cuya captación contable se realizará cargando la cuenta de enlace «Pagos en ejecución de operaciones de las entidades gestoras y servicios comunes por cuenta de relaciones internas (5573)», y abonando la correspondiente cuenta del subgrupo de Tesorería.

Al cierre del ejercicio las cuentas de enlace que presentan saldo, tanto en los centros de gestión como en la Tesorería, se deben regularizar con arreglo a un procedimiento preestablecido. A este respecto, tal y como se indica en la Adaptación, al definir y describir las relaciones contables de las cuentas de enlace, las correspondientes a los centros de gestión se saldarán contra la cuenta

«Central contable (102)», provocando en la contabilidad de los servicios centrales la asunción de estos saldos en las correspondientes cuentas de enlace, con contrapartida a la cuenta «Oficinas contables (241)».

A su vez, en los servicios centrales, tales cuentas se saldan con «Tesorería General. Cuenta de neto patrimonial (101)», lo que provoca en los servicios centrales de la Tesorería General la asunción de estos saldos en las mismas cuentas, con contrapartida de la cuenta «Entidades gestoras de la Seguridad Social. Cuenta de neto patrimonial (240)». Finalmente, en los servicios centrales de la Tesorería General que ha asumido todos los saldos del sistema comprendidos en las cuentas de enlace, éstas deberán quedar saldadas ya que, por definición de las mismas, los saldos deudores se corresponden con los saldos acreedores.

## V. CONCLUSIONES

El análisis del proceso registral contable asociado a las obligaciones de naturaleza presupuestaria en una organización ramificada con sistema contable descentralizado, tanto en el marco del PGCP como en su adaptación a las entidades gestoras y servicios comunes, pone de relieve que mientras en el Plan dicho registro se contempla desde la perspectiva de cuatro fases diferenciadas, cuales son las de expedición y recepción de la propuesta de pago, y las de ordenación y recepción de la orden de pago, en la referida adaptación sólo se contemplan dos fases, concretamente las de expedición de la propuesta de pago y ordenación del mismo.

Por otra parte, el modelo contable del Sistema de la Seguridad Social, al igual que el de todas aquellas organizaciones que cuentan con un sistema contable descentralizado, precisa arbitrar un mecanismo registral que permita contabilizar determinadas problemáticas de forma simultánea en la contabilidad de sus distintos componentes, lo que supone, en suma, contemplar las denominadas cuentas de enlace.

Ahora bien, en tanto la asignación de funciones a cada componente puede variar según la estructura organizativa que la norma imponga, el número de cuentas de enlace a utilizar no siempre ha de coincidir. Así, puede observarse cómo las cuentas de enlace que fijan las normativas objeto de estudio, y que han sido creadas a los efectos de controlar las cesiones informativas que devienen de todas aquellas relaciones que tienen lugar entre los distintos entes, son fruto del desarrollo de las fases que transcurren desde el reconocimiento hasta la extinción de la obligación, contemplando el PGCP un número mayor de cuentas.

Además, mientras que en el PGCP tales cuentas se utilizan en las fases de expedición y recepción de la propuesta y orden de pago, según la Adaptación han de ser utilizadas exclusivamente en el momento de realizar el pago, lo cual conlleva, a su vez, la correspondiente problemática de regularización.

Cabe, asimismo, destacar que si en el PGCP se establece que la central contable es la que efectúa el registro de la recepción de la propuesta de pago y la expedición de la orden de pago, en el marco de la Adaptación, la Tesorería General sólo lleva a cabo el registro contable de la salida material de los fondos.

## BIBLIOGRAFÍA

- APARICIO PÉREZ, J.C. (1999): «El presupuesto de la Seguridad Social para 1999», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 22, págs. 105-116.
- ARCOS ALCARAZ, J. (1999): *Diccionario de Contabilidad Pública*, Edit. Estudios Financieros, Madrid.
- BALBOA LA CHICA, P.M., LEÓN LEDESMA, J. DE y PÉREZ CASTELLANO, M.ª P. (2000): «El sistema de información contable de la Seguridad Social española: una aproximación», *VI.ª Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública*, ASEPUC, Oviedo.
- BENITO LÓPEZ, B. (1996): «El concepto de Entidad en Contabilidad Pública», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXV, n.º 88, págs. 683-713.
- CARRASCO DÍAZ, D. (1997): «Estructura y funcionamiento del proceso del cálculo del coste en servicios hospitalarios: una experiencia empírica», *Revista de Contabilidad*, Vol. 0, págs. 97-123.
- CARRASCO DÍAZ, D. y LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. (1994): «La información contable en el sector público: su enfoque para la administración local», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIII, n.º 79, págs. 463-480.
- CASADO ROBLEDO, S. (1995): «La Normalización Contable Pública (I)», en *Manual de Contabilidad Pública*, Intervención General de la Administración del Estado, Edit. Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, págs. 51-70.
- CASO FERNÁNDEZ, J.C. DE y SERRANO ANGUITA, M.ª (1995): «La Contabilidad de las Organizaciones Ramificadas», en *Manual de Contabilidad Pública*, Intervención General de la Administración del Estado, Edit. Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, págs. 619-663.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): «Principios Contables Públicos, Documentos 1 a 8», Madrid.
- MONTERO HITA, F. (1994): «Política Sanitaria. Nuevo Sistema de financiación», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 14, págs. 125-132.
- ORDEN MINISTERIAL DE 6 DE MAYO DE 1994, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública. BOE de 20 de mayo y BOE de 16 de junio.

REAL DECRETO LEGISLATIVO DE 23 DE SEPTIEMBRE DE 1988, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. BOE de 29 de septiembre y BOE de 16 de noviembre.

REAL DECRETO LEGISLATIVO DE 20 DE JUNIO DE 1994, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social. BOE de 29 de junio.

REAL DECRETO-LEY 16-11-1978, núm. 36/1978, de Gestión institucional de la Seguridad Social, la salud y el empleo.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M.; GARCÍA MARTÍN, V. y CARRASCO DÍAZ, D. (1988): «La contabilidad pública actual en España», *Ponencia presentada al III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, ASEPUC, Málaga, págs. 55-89.

RESOLUCIÓN DE 16 DE OCTUBRE DE 1997, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, a las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social. BOE de 30 de octubre.

TORRES PRADAS, L. y PINA MARTÍNEZ, V. (1997): «Descentralización de servicios públicos y consolidación de cuentas en la administración local», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Edit. Estudios Financieros, núms. 173-174, págs. 105-172.

## NOTAS

- <sup>1</sup> En la introducción de la Adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social se pone de manifiesto que en este Sistema coexisten, entre otras, dos características que justifican su tratamiento especial: la actividad que desarrolla y su sistema de información contable.
- <sup>2</sup> Aprobado mediante el Real Decreto Legislativo de 20 de junio de 1994. BOE de 29 de junio.
- <sup>3</sup> El Real Decreto 840/2002, de 2 de agosto, establece la desaparición del Instituto Nacional de la Salud que pasa a denominarse Instituto Nacional de Gestión Sanitaria.
- <sup>4</sup> Aunque estas entidades se incluyan en la citada estructura organizativa, en lo sucesivo no haremos mención a las mismas puesto que el ámbito de aplicación de la Adaptación comprende exclusivamente a las entidades gestoras y a la Tesorería General de la Seguridad Social.
- <sup>5</sup> Sistema contable centralizado o dependiente y sistema contable descentralizado o independiente.
- <sup>6</sup> Esta concepción amplia del término obligación atiende fundamentalmente a la aplicación del principio de prudencia contenido en el documento número 1 de Principios Contables Públicos.
- <sup>7</sup> En los supuestos de obligaciones no recíprocas de la entidad, en las que no existe prestación a cargo de un tercero, el reconocimiento de una obligación habrá de estar en todo caso condicionado al nacimiento del derecho del acreedor en virtud de la ley o acto administrativo que, según la legislación vigente, lo otorgue.
- <sup>8</sup> Se podrán reconocer obligaciones, sin haber cumplido previamente el acreedor la prestación a su cargo, en los siguientes casos:
  - a) Cuando existan procedimientos administrativos legalmente establecidos que dispongan la realización de pagos sin la previa aportación ante el órgano de la entidad que haya de reconocer la obligación de la documentación justificativa de la realización de la prestación o del derecho del acreedor.

- b) Cuando en el contrato que rijan las prestaciones entre la entidad y un tercero se contemple el sistema de «abonos a cuenta» por operaciones preparatorias realizadas por el contratista. La salida de recursos derivados de estas obligaciones reconocidas tendrá la consideración de pagos a buena cuenta y como tales sujetos a rectificaciones y variaciones posteriores.
- c) En todos aquellos contratos que, regidos fundamentalmente por la normativa privada, incorporen cláusulas que impliquen la realización de pagos antes de la prestación convenida.
- <sup>9</sup> Como es el caso de los entes que integran el Sistema de la Seguridad Social española.
- <sup>10</sup> En el desarrollo de las diversas fases se ha omitido, a efectos de su simplificación, la problemática de anticipos de tesorería.
- <sup>11</sup> Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios (cta. 411), Deudores por provisiones de fondos a justificar (cta. 441) y Ajustes negativos en la imposición indirecta (cta. 634).
- <sup>12</sup> Provinciales y locales, en los que se descentralizan las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social española.