

## Conclusiones

*"Quien no quiere razonar es un fanático;  
quien no sabe razonar es un tonto;  
quien no se atreve a razonar es un esclavo".  
(William Henry)*

1. El fenómeno de modernización de la contabilidad pública se manifiesta en dos dimensiones: nacional o doméstica e internacional.

La dimensión nacional hace referencia al proceso de cambio desde los sistemas presupuestarios hasta la contabilidad actual que se ha llevado a cabo en cada país. La dimensión internacional se refiere a la creciente necesidad que ha venido adquiriendo su tratamiento desde una perspectiva multinacional al tratarse con aspectos que exceden las fronteras nacionales, fenómeno que justifica el desarrollo de la Contabilidad Pública Internacional.

- ✦ Con respecto a la modernización de la contabilidad pública en su dimensión nacional:

2. La modernización de la contabilidad pública debe entenderse como parte de la renovación y modernización de la Administración Pública, inscribiéndose dentro de la reorganización general de la gestión como otro más de sus instrumentos de apoyo.

En todos los países, la reforma contable no ha hecho sino responder a las exigencias que plantea la nueva forma de entender la gestión por electores, políticos y gestores públicos. No ya únicamente se trata de informar a los diferentes órganos de control acerca de la correcta utilización de los recursos

(entiéndase conforme a ley), sino que se trata cada vez más de utilizar los recursos de la mejor manera posible en beneficio y satisfacción de los ciudadanos. Estamos en la sociedad donde la democracia social se ha convertido en objetivo prioritario y también estamos en la sociedad de la información y las nuevas tecnologías. En definitiva, la modernización de la contabilidad pública no es sino la toma de conciencia de la importancia del sistema contable como instrumento de gestión y, en consecuencia, la adecuación del mismo a las nuevas condiciones en que se debe desarrollar la gestión pública.

3. Los motores principales que han impulsado este proceso de modernización contable han sido principalmente las *limitaciones informativas* de los sistemas tradicionalmente presupuestarios y *la modernización de la gestión pública*.

En la medida en que el presupuesto y la contabilidad comienzan a entenderse como instrumentos de apoyo en la nueva gestión, las exigencias de ésta ponen también al descubierto las insuficiencias y las lagunas de los sistemas presupuestarios tradicionales.

4. Los factores que explican el proceso de modernización de la gestión pública son fundamentalmente de tres tipos: de carácter económico, de carácter ideológico y tecnológicos.

Los primeros hacen referencia a la necesidad que tienen los gobiernos de hacer más con menos recursos, es decir, de gestionar de forma eficaz y eficiente. Los segundos se relacionan con el cambio de posición de la Administración Pública respecto a la forma de entender su relación con los ciudadanos. Finalmente, los terceros favorecen el acceso de la Administración a nuevas fórmulas de organización administrativa y nuevas estrategias para la prestación del servicio público.

5. Los procesos de modernización contable no se han desarrollado de una forma homogénea. Al contrario, responden a iniciativas individuales que se han llevado a cabo de forma aislada en cada país.

Ello se debe a que los sistemas de administración pública históricamente se han desarrollado de forma diferente, de la misma forma que lo son también las motivaciones que dirigen el cambio: mientras que en unos países son de marcado carácter microeconómico (mejora de la gestión), en otros además existen motivos macroeconómicos (adaptación al SEC 95).

6. En general, todas las reformas se orientan hacia el establecimiento de sistemas contables más informativos para la gestión, lo cual pone de manifiesto el

convencimiento generalizado de las bondades de la contabilidad de devengo para la gestión pública.

Existen una serie de elementos comunes a todas ellas que evidencian esta tendencia: el desplazamiento hacia posiciones de devengo, el desarrollo de la contabilidad patrimonial y la implantación de la contabilidad de costes o de los instrumentos necesarios para valorar el rendimiento y el coste de los servicios.

En este proceso, la introducción del devengo completo en la Contabilidad Nacional a través del Sistema Europeo de Cuentas-95 está desempeñando un papel destacado. Dado que la Contabilidad Nacional se elabora con datos de la contabilidad pública, la adaptación de esta última al SEC cobra especial importancia como incentivo para la introducción del devengo en las administraciones públicas de los diferentes países. Actualmente la Contabilidad Nacional es la única que se encuentra armonizada a nivel europeo, sirviendo de fuente para el cálculo de las magnitudes clave que delimitan la pertenencia a la Unión Monetaria. Por ello, cuanto más diferentes sean la contabilidad pública y la contabilidad nacional, más margen queda para la distorsión, los errores y la contabilidad creativa. El papel de la contabilidad nacional y su utilidad para la valoración comparada de la situación de los países miembros de la UE. se ve reforzado tras el Pacto de Estabilidad y Crecimiento acordado en el Consejo de Ámsterdam (junio 1997), donde los países miembros adquieren el compromiso del logro, a medio plazo, del objetivo de estabilidad presupuestaria medido conforme a la definición contenida en el SEC. En nuestro país, este compromiso se incorpora al ordenamiento jurídico interno a través del Proyecto de Ley General de Estabilidad Presupuestaria nº121/000029 (BOE, 9 de febrero de 2001)

7. Junto a la tendencia convergente a nivel normativo o formal, convive también una gran heterogeneidad en el plano material, existiendo una notable diversidad de modelos contables.

El camino que hay que recorrer entre los sistemas tradicionales y los de devengo es largo y debe de hacerse paulatinamente para facilitar la consolidación de los cambios, por lo que el periodo de adaptación es mayor en unos países que en otros. Por ello, nos encontramos con una diversidad de sistemas contables que reflejan distintas etapas de desarrollo de este proceso de modernización contable.

- ✦ Con respecto a la evolución de la contabilidad pública en su dimensión internacional:

8. En su dimensión internacional, la modernización de la contabilidad pública significa un creciente grado de internacionalización de la misma, fenómeno en el que los organismos profesionales y los círculos académicos han desempeñado una labor muy importante.

Los primeros, han desempeñado una fuerte labor normalizadora, a través de la creación de comités específicos para el sector público, que ha culminado con la emisión de normas internacionales por la IFAC. Los segundos han servido de cauce para la difusión de experiencias, ideas e información contable pública a nivel internacional.

9. La IFAC es el organismo que ha tomado las riendas en la normalización contable pública internacional. Por otro lado, actualmente, en Europa no se plantea ningún proceso de normalización propio, lo que significa que la aplicación del proyecto normalizador de la IFAC a nivel internacional resulta más factible que el del IASC.

La FEE ha delegado las funciones normalizadoras en la IFAC, lo que manifiesta su apoyo a la labor del mismo y su abierta opción por una vía de armonización directamente internacional, en lugar de hacerlo por una armonización europea, de ámbito más limitado. Con ello se distancia del ejemplo privado.

10. Para garantizar el éxito de la estrategia normalizadora de la IFAC en Europa, es conveniente la actuación de organismos con autoridad suficiente para exigir la aplicación de las mismas.

Teniendo en cuenta el carácter no obligatorio de las normas de la IFAC, la tradición contable continental que tiende a regular todo mediante ley y la escasa influencia que tienen los organismos profesionales en el sector público europeo, consideramos que es necesario un compromiso más fuerte que la simple voluntad de aceptación de las normas internacionales.

✦ Con respecto a la influencia del entorno en los sistemas contables públicos:

11. La influencia del entorno condiciona en gran medida las diferencias entre los sistemas contables, determinando el modo y la velocidad con que las reformas contables son introducidas así como la orientación de estas reformas (hacia la mejora de la información externa o hacia la mejora de la gestión interna).

Los factores del entorno favorecen o entorpecen los procesos de innovación contable al generar desfases “temporales” en los sistemas contables, que tienen su origen en el diferente periodo de puesta en marcha o de adaptación

a las reformas. Además, al condicionar la prioridad con que las necesidades de información deben ser atendidas en cada país, también explican el diferente énfasis que se pone en el cumplimiento de los objetivos contables (por ejemplo, control sobre eficiencia y eficacia o viceversa) y, en consecuencia, el diferente enfoque de las reformas (externo, interno o global).

12. La naturaleza de las diferencias en la información contable pública causadas por el entorno guarda relación con el marco conceptual, el sistema de reconocimiento y medida empleado, la influencia del presupuesto en la contabilidad general, la definición de la entidad contable y el contenido de los estados financieros, fundamentalmente en lo que a activos fijos se refiere.
13. Las características del entorno que rodean los sistemas contables estatales y locales son diferentes, lo que explica el hecho de que las reformas en uno y otro nivel se hayan desarrollado, en la mayoría de los casos, por separado. Esta circunstancia hace que, en Contabilidad Pública, la realización de comparaciones a nivel internacional deba abordarse por niveles de Administración en lugar de hacerlo por países, puesto que en un mismo país, como ocurre por ejemplo en Alemania, Italia, Reino Unido etc., coexisten sistemas contables diferentes para la Administración Central y Local.

✦ El análisis comparativo del entorno en base al Modelo de Contingencia refleja:

14. Un conjunto de países presenta un entorno favorable a la introducción de reformas en la Administración Central debido a los fuertes estímulos y a la ausencia de barreras de implementación significativas (Reino Unido, Suecia y España), mientras que otros países presentan unos obstáculos más fuertes (Finlandia, Francia, Italia, Alemania) que determinan que el entorno sea desfavorable.

Los estímulos que han impulsado las reformas de la Administración Central son principalmente la influencia del NPM, la influencia de la contabilidad empresarial y la necesidad de adaptar la contabilidad pública al SEC 95 (fundamentalmente en Francia y Holanda). Todo ello se ha visto reforzado por la influencia positiva de las reformas contables previamente desarrolladas en la Administración Local de gran parte de los países. En unos países los obstáculos o barreras de implementación han jugado un papel decisivo retrasando considerablemente el proceso de reforma de la contabilidad pública. Destaca especialmente el caso de Finlandia.

15. En la Administración Central, la iniciativa de las reformas contables ha correspondido a la propia Administración, gracias al importante papel de promoción a favor de la modernización contable desempeñado por diversas comunidades (académicos, instituciones y profesionales).

Estos grupos han actuado como promotores del cambio influyendo positivamente en los políticos encargados de la regulación contable, creando así una predisposición en la Administración Central hacia la modernización del sistema contable. Esto explica que el impulso regulador de las reformas contables haya correspondido a la propia Administración y se haya llevado a cabo siguiendo una estrategia autoritaria en la mayoría de los países (salvo en el Reino Unido, que ha seguido un proceso mucho más participativo).

16. En la Administración Local, España, Reino Unido, Suecia y Finlandia presentan entornos favorables que propician la introducción de reformas contables, mientras que en Alemania, Francia e Italia, la combinación de estímulos, variables administrativas y fuertes barreras de implementación resulta en entornos desfavorables que retrasan el proceso de innovación contable.

Por lo general, puede decirse que los problemas financieros y la influencia de la contabilidad empresarial constituyen los principales estímulos, mientras que las variables sociales desempeñan un papel escaso o nulo. Los factores que han influido más activamente son los organismos profesionales del sector local y los procesos de descentralización, de forma que los países que cuentan con este tipo de características, siempre que no cuenten con fuertes barreras, han favorecido la introducción de reformas contables.

✦ Con respecto a la armonización de la contabilidad pública:

17. El problema fundamental con el que nos enfrentamos en la armonización contable pública no es tanto teórico, puesto que nadie duda de las bondades de un proceso que permitiera la obtención de una información comparable en todos los estados miembros, sino más bien operativo.

En el sector local, los agentes encargados de proporcionar la información contable (las propias corporaciones locales) y los usuarios de la misma, no presionan a favor de la armonización. A diferencia del sector privado, carecen de dimensión internacional.

18. Ante la falta de presiones que impulsen la armonización, el entorno adquiere un papel muy importante en el proceso armonizador público, que pasa a

depender de él en buena medida para asegurar su éxito. Así, cuanto más parecidos sean los entornos, más fácilmente resultará la armonización.

El entorno es fuente de diversidad contable porque cada país ha diseñado el sistema contable que más se adecua a su entorno específico. Renunciar al sistema contable supone un coste. Por ello, si los entornos fueran similares o tendieran a converger, la resistencia sería menor y sería más fácil adoptar un sistema contable común.

19. Debido a las especiales circunstancias que rodean la armonización contable pública, no debe descartarse la armonización regional como estrategia a medio plazo para garantizar el éxito a nivel europeo o internacional.

Se trataría de comenzar la armonización entre países con entornos más parecidos para salvar el problema que el mismo conlleva y reducir así el rechazo que el cambio de sistema contable pudiera suponer. Posteriormente, el proceso se iría ampliando a otras áreas en etapas sucesivas. Indudablemente, se trata de un proceso mucho más lento que el modelo autoritario seguido en la contabilidad empresarial, pero la necesidad de comparar la información contable actualmente tampoco es la misma.

✦ El análisis comparativo normativo pone de manifiesto los siguientes aspectos:

20. De forma similar a la contabilidad privada, la tradición contable anglosajona y la europea continental se revelan diferentes en contabilidad pública.

El estudio comparativo internacional de carácter normativo pone de manifiesto que en los países europeos la influencia de la contabilidad presupuestaria es muy significativa y la presencia de profesionales contables en las entidades públicas es mucho más escasa, con lo que la aproximación hacia sistemas integrados de presupuesto y contabilidad en base a devengo como los que se han implantado en algunos países anglosajones queda todavía lejos. Un claro ejemplo de esta divergencia es el hecho de que la FEE, velando por los países europeos, intenta estimular a la IFAC para que emita más normas basadas en el principio de caja, puesto que en Europa es ampliamente utilizado para la contabilización de gastos e ingresos.

21. Dentro de la UE, dada su tradición legal y el escaso margen dejado a la actuación de organismos profesionales, no existe costumbre de desarrollar documentos sobre el marco conceptual (o se deriva implícitamente de las normas o no se desarrolla marco alguno). La excepción más notable la representa España.

En nuestro país, tanto la IGAE, el organismo normalizador público, como AECA, de carácter privado, han emitido pronunciamientos específicos al respecto.

22. El sistema de reconocimiento y medida al que apuntan la mayoría de los países europeos es el *devengo modificado*.

En casi todos los casos se contemplan excepciones o modificaciones importantes al devengo que justifican esta catalogación. Las principales excepciones tienen su origen en la incompleta contabilización del inmovilizado, la contabilización de las subvenciones de capital como ingreso cuando se cobran o reconocen, la contabilización de devolución de la deuda como gasto y la no contabilización de las provisiones o la falta de regularización de gastos e ingresos. Actualmente, este criterio se halla más generalizado en la Administración Local que en la Central; sin embargo, la dirección de las últimas reformas (por ejemplo en Francia, Italia, Finlandia y Portugal) parece indicar que también acabará siéndolo en esta última.

23. En Europa van desapareciendo los sistemas presupuestarios en favor de *sistemas híbridos* que combinan una base de reconocimiento y medida diferente en el presupuesto y la contabilidad general (caja en el primero y devengo modificado en la segunda). Quedan lejos los sistemas integrados de contabilidad y presupuesto.

La separación entre la contabilidad presupuestaria y económico-financiera es uno de los aspectos fundamentales que caracterizan el proceso de modernización contable. Fundamentalmente, la contabilidad financiera ha ido adquiriendo una mayor entidad y un desarrollo propio que la aproxima al modelo empresarial. Muestra de ello es que pasa a regularse de forma generalizada y bastante homogénea la aplicación de principios contables y la elaboración de estados financieros típicos de las empresas como el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria.

24. Una de las manifestaciones más importantes de este desarrollo de la contabilidad patrimonial en los gobiernos, y uno de los avances más importantes, es el nuevo enfoque adoptado sobre los activos de uso general. Actualmente, el debate que gira en torno al tratamiento contable sobre este tipo de activos no se centra tanto en la idoneidad de su reconocimiento, ya que existe un consenso generalizado sobre su condición de activos, como en la problemática que entraña su valoración y amortización contable.

Tras el conjunto de reformas adoptadas por la Administración Central y Local europeas, las infraestructuras son los bienes de esta clase que presentan una mayor homogeneidad en su tratamiento, ya que mayoritariamente se prevé su

reconocimiento al coste histórico y su amortización lineal en función de la vida útil. (Sin embargo, la excepción más significativa a esta tendencia internacional la tenemos en el mismo modelo español). Con respecto a los bienes del patrimonio histórico, dado que resulta más difícil su valoración, se suele recurrir a soluciones alternativas como la utilización de valores simbólicos, valores tasados o, simplemente, se evita su reconocimiento.

25. La consolidación de la información contable pública todavía sigue siendo una asignatura pendiente en Europa y únicamente las corporaciones locales suecas y holandesas han regulado en materia de consolidación. Sin embargo, la mayoría de los países son conscientes de la necesidad de consolidar, por lo que muchos ya están en vías de implantación (Francia, Reino Unido-central, Suecia-central, Finlandia) y otros se lo plantean para un futuro no muy lejano (España, Italia).

26. El consenso generalizado que existe acerca de la supremacía de la contabilidad empresarial y su utilidad para el sector público está impulsando un proceso de armonización espontánea en el seno de la UE que no responde a iniciativas públicas sino individuales. Esta armonización se produce a través de la utilización, por parte de la mayoría de países miembros, de la misma fuente de referencia para sus reformas: el modelo contable empresarial.

El análisis comparativo revela una tendencia convergente a nivel normativo y una vez que finalicen los periodos de adaptación de todos los países a los nuevos cambios, consideramos que el análisis comparativo de la información contable pública en el seno la Unión Europea se beneficiará y se verá notablemente reforzado por la publicación de todos los estados financieros en euros. Sin embargo, más allá de una análisis puramente superficial, las limitaciones seguirán siendo importantes; no olvidemos que, aunque con una orientación común, se trata de iniciativas contables aisladas que se han desarrollado de múltiples formas.

27. La contribución española a esta comparabilidad europea tiene, en el modelo de contabilización de los bienes de uso general, una notable excepción.

El tratamiento contable actualmente vigente en nuestro país es diferente a cualquier otro regulado en los países miembros de la UE. Además de separarse de la tendencia europea, lo hace también de la reciente normativa internacional dados sus notables inconvenientes. Según nuestra opinión, es hora de replantear el modelo en la línea internacional.

✦ El análisis empírico de las prácticas contables pone de manifiesto los siguientes aspectos:

28. Los sistemas de contabilidad europeos de la Administración Central siguen tres diferentes modelos o patrones de comportamiento: un *modelo eminentemente presupuestario*, un *modelo articulado de contabilidad y presupuesto de orientación predominantemente legislativa* y un *modelo articulado más orientado a la gestión*.

El primer modelo es el que siguen Alemania, Bélgica, Noruega, Holanda, Italia y Francia; el segundo lo hacen Portugal, España, Austria, Escocia y Suecia; el tercero Finlandia, Suiza y Reino Unido. Los tres modelos indican una diferente capacidad informativa, siendo el primero el que menor información proporciona para la gestión moderna y el tercero el que lo hace en mayor medida. Los dos últimos modelos se sitúan en posiciones de devengo modificado.

29. Con respecto al subsistema regulador, los sistemas centrales europeos se clasifican en *sistemas de regulación pública* o de tradición contable continental, y *sistemas de regulación mixta* o de tradición anglosajona. Los primeros, a su vez, se subdividen en dos categorías: *abiertos* y *cerrados*.

Dentro del modelo de sistemas contables de regulación pública cerrados a influencias del sector privado se encuentran Alemania, Bélgica, Holanda y Noruega. Los sistemas contables públicos abiertos son los que corresponden a Austria, Finlandia, Italia, Portugal, Suecia, Suiza, España y Francia. Frente a estos sistemas públicos, están los mixtos representados por el Reino Unido y Escocia.

30. En función de las prácticas de valoración, se aprecian cuatro patrones de comportamiento diferentes en los sistemas contables centrales, lo que significa que existe una gran heterogeneidad en este área específica.

La escasa generalización de devengo hace que el propio hecho de reconocer las diferentes partidas sea el que marca la diferencia entre los diferentes comportamientos, relegando la base de valoración a un segundo plano. Sin embargo, en el ámbito europeo, y a pesar la diversidad observada en el reconocimiento de los diferentes elementos, tiende a prevalecer la base de valoración histórica sobre la actual.

31. La mayor diversidad contable se localiza en las prácticas de información de los gobiernos centrales, donde se distinguen hasta cinco patrones de comportamiento diferentes.

La clasificación en base a las prácticas de información se basa en el nivel de información que resulta de la aplicación de las mismas y agrupa los sistemas en dos clases: los de información escasa o nula (Alemania, Bélgica, Holanda y Noruega) frente a los sistemas informativos, que son el resto. Estos últimos a

su vez se dividen en dos subclases: aquellos que presentan la información en el Balance y aquellos que tienden a hacerlo en la Memoria de forma detallada (Italia y el Reino Unido).

32. En los sistemas de la Administración Local, la aplicación del devengo modificado así como la diversidad contable son significativamente superiores y se distinguen hasta cuatro patrones distintos de comportamiento, que vienen dados por la diferente capacidad informativa de cada uno de ellos.

Los sistemas locales se encuentran más inmersos en el proceso de modernización contable y lo anterior viene a corroborar, de forma empírica, la conclusión que ya exponíamos anteriormente en el punto 7; es decir, que el diferente periodo de adaptación a los cambios dentro del proceso de modernización produce diversidad contable y problemas para comparar la información.

33. En base al subsistema regulador, al igual que en la Administración Central, los sistemas contables locales de la UE se clasifican en *privados* o de tradición anglosajona (Reino Unido y Escocia) y *públicos*, o de tradición continental (el resto). Éstos a su vez se dividen en dos subclases en función de la influencia externa que se ejerza en el proceso regulador: sistemas públicos *cerrados* (Alemania, Holanda, Italia y Noruega) y *abiertos* (el resto).

Esta clasificación coincide prácticamente con la de los sistemas contables centrales. Ello se debe a que la mayoría de los países cuentan con un único organismo regulador para garantizar la homogeneidad contable en los diferentes niveles. La diferencia más significativa se da en los sistemas públicos calificados como de tradición anglosajona. Mientras que el proceso de regulación es totalmente privado en las corporaciones locales, en la Administración Central es mixto.

34. En función de las prácticas de valoración es posible diferenciar entre *sistemas con base actual* (Reino Unido, Escocia, Bélgica) y *sistemas con base histórica* (el resto) para la valoración de los activos fijos. Sin embargo, en el resto de elementos existe una mayor diversidad, distinguiéndose hasta cuatro modelos en función del reconocimiento o no de los diferentes elementos patrimoniales.

35. Las prácticas de información en los gobiernos locales de nuevo representan un área importante de diversidad contable.

No sólo aparecen hasta cuatro modelos diferentes sino que la heterogeneidad existente dentro de cada uno es importante, por lo que la caracterización de los grupos resulta especialmente difícil.

36. En la Administración Central europea existen tres patrones contables diferentes, que agrupan sistemas contables muy afines entre sí en todos los niveles (regulador, de valoración y de información).

Estos patrones de comportamiento están representados por tres diferentes grupos de países que permanecen asociados de forma estable a lo largo de todas las clasificaciones. Se trata de Alemania, Bélgica, Holanda y Noruega de una parte; Portugal, España y Suecia de otra, y el Reino Unido en un tercer grupo siempre distinto.

37. La estructura de las agrupaciones a lo largo de los diferentes subsistemas considerados (regulador, de valoración y de información), presenta una mayor estabilidad en la Administración Central que en la Local, donde la composición varía mucho más conforme nos desplazamos de uno a otro.

Las asociaciones más estables que se dan en la Administración Local son la de Finlandia y Suiza frente a Escocia y el Reino Unido. Sin embargo, las dos se rompen cuando comparamos las prácticas de información. La determinación aquí de patrones perfectamente estables resulta más difícil, muestra de la mayor diversidad que reina en el nivel local.

38. Tanto entre los sistemas contable locales como centrales, las prácticas de valoración y de información se convierten en fuente importante de diversidad contable, fundamentalmente éstas últimas.

Esto significa que, de cara a una posible armonización, habrá que prestar especial interés a las cuestiones relativas a la presentación de la información.

39. Para finalizar, resaltar que este estudio comparativo (del entorno, de la normativa y de las prácticas contables) ha sido de naturaleza eminentemente descriptiva. Se ha enfocado únicamente a mostrar *cómo* se agrupan los países, dejando a un lado *por qué* esos países se agrupan de esta manera concreta, y no de otra. La resolución de este tipo de cuestiones forma parte de ese futuro cercano que se abre en la investigación empírica en contabilidad pública internacional a partir de este momento. De esta forma, en la medida en que tales investigaciones se vayan desarrollando, será más fácil vislumbrar la dirección que debe seguirse para alcanzar una mayor comparabilidad de la información contable pública, así como de los efectos y las implicaciones que entrañaría la puesta en marcha de un proceso armonizador.

\*\*\*\*\*