



Deterioro del Valor de los Inventarios y su Registro Contable en el Sector Ferretero.

Wilmer Pascual Panchana Tigreiro Wilmer
Universidad Estatal Península de Santa Elena
Facultad Ciencias Administrativas
Carrera de Contabilidad y Auditoría
Unidad de Integración Curricular II
Tutor: Msc. Suarez Mena Karla Estefanía

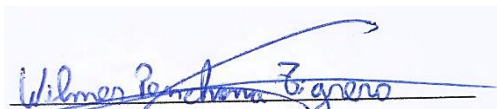
Octubre 19, 2020.



Resumen

El trabajo deterioro del valor de los inventarios en el sector de ferretería está basada en la norma internacional de contabilidad 2 y la Sección 27 de NIIF para Pymes en la cual se hace énfasis al deterioro en la medición de los inventarios entre el Costo y el Valor Neto Realizable como también su registro y su evaluación posterior al cierre económico. En la parte medular del ensayo se deja en claro que la pérdida de valor de inventarios se debe al costo y no al físico del producto. El control físico y precio de venta de los artículos se lo realiza a través de los Métodos de Costeo de inventarios. Y por último es necesario llevar una buena administración para contabilizar correctamente los ingresos y controlar las pérdidas.

Palabras clave: Contabilidad, Costo, Deterioro, Inventarios



Panchana Tigrero Wilmer Pascual



Suárez Mena Karla Estefanía

Deterioro de los Inventarios y Registro Contable

El ensayo está basado por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 y la sección 27 Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para pymes dirigidas a las empresas comerciales de ferreterías asentadas en el cantón La Libertad en cuanto al uso de los métodos de valoración, medición y deterioro del valor de los inventarios y registro contables a la presentación de los estados financieros. El desperfecto de artículos tiene varios significados como producto dañado, obsoleto y pérdidas de precio. Es esta parte fundamental en la que cierta empresa comercial comete un error de identificar y registrar sus inventarios. Cabe mencionar que el manejo de los activos por el gremio ferretero es rotativo por su operatividad de compra y venta de artículos, la cual de pronto puede surgir mala interpretación de avería del bien. Según la normativa el deterioro de inventarios se la debe realizar bajo criterio del contador.

La idea a defender del trabajo se plantea en una pregunta ¿De qué manera influye la normativa en la evaluación de inventarios para minimizar deterioro o pérdidas?. En relación con el objetivo es evaluar el deterioro del valor de los inventarios y su registro contable en el sector ferretero. La NIC 2 mencionan que para reconocer el deterioro se debe medir los inventarios entre el costo y el valor neto realizable; que es el precio de venta estimado menos los costos de transformación y comercialización. Mientras que la Sección 27 hace referencia que el deterioro del valor de los inventarios se lo realiza comparando el importe en libros de cada partida de inventario con el precio de venta. Además indica que si un grupo de artículos pierde su valor, se realiza el tratamiento de disminuir el costo hasta igualar el precio posterior a vender. La evaluación se lo realiza al cierre del ejercicio económico o a la fecha en que se informa.



El desarrollo del ensayo estará compuesto por varias orientaciones que comprende desde la actividad comercial de las ferreterías en compras y ventas, la administración de inventarios en cuanto al criterio del deterioro, la efectividad de los métodos de costeo y en la parte técnica con la normativas se explicara como se debe realizar la medición de inventarios, en que tiempo se evalúan para conocer si existen deterioro, como también cuál es su tratamiento de registro contable para conocer si incide de manera significativa a la presentación de los estados financieros. Este ensayo incluirá como conclusión y recomendación con respecto al tema de estudio. Por último se incluirá las referencias y anexara ejercicio práctico como simulador del tratamiento contable en cuanto al deterioro del valor de los inventarios.



Descripción del Sector Ferretero

El sector ferretero es considerado como pymes debido a que cada vez va en crecimiento este tipo de negocio. La actividad comercial de este sector está compuesta por la venta de productos de ferretería y materiales de construcción que genera más de 25.000 empleos de forma directa (Pallero, 2018). Sin embargo, en las micros ferreterías suelen presentarse problemas de deterioro de inventarios y eso se debe por la administración de sus propietarios que realizan el proceso sin normativa y sin el criterio de un experto de contabilidad.

Por lo general en todas las cadenas de ferreterías como Edimca, ferrisariato y disensa operan en base a las normativas de las NIC 2 y Sección 27 de NIIF para pymes en seguir los lineamientos de medición de deterioro del valor de los inventarios. En las grandes y reconocidas ferreterías existe una excelente administración de inventarios. "Ellos se basan en el diseño de un sistema de control compuesto por políticas, normas de procedimientos, manual de funciones, matriz formatos Excel y establecimiento de un método de valoración de bienes". (Maria y Claribel, 2016, p. 7)

¿La evaluación de inventarios de manera oportuna por parte de la administración minimiza pérdidas económicas?

De acuerdo a Cabello en su trabajo de investigación en cuanto a la evaluación de control de inventarios para mejorar procesos administrativos afirma lo siguiente

Un efectivo control para la administración de inventarios contribuye al desarrollo y crecimiento de las pymes, optimiza las operaciones, procesos, registros y minimiza las pérdidas económicas o materiales, por tales motivos es relevante realizar una evaluación del control interno en la empresa para diagnosticar el estado actual del área y el establecimiento del grado de

seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos relacionados a las operaciones, la información y el cumplimiento (2017, p. 58).

En las ferreterías comerciales los inventarios están representados por las mercaderías, mientras que en las industrias se presenta en forma de materia prima y producto en proceso. En realidad se desconoce cómo administran sus inventarios las ferreterías asentadas en nuestra localidad. Una mala administración de inventarios implica muchos aspectos negativos como pérdidas de mercaderías, clientes e ingresos de efectivos que puede afectar directamente a los estados financieros. Rodríguez (2016) señala “la mala administración se debe por la inexistencia del control permanente de inventarios que es fundamental para conocer la rotación de bienes y formular estrategias con bienes de menor salidas o tomar decisión de no invertir por aquellos bienes” (p. 23).

Para las gerencias de los locales ferreteros la implementación de un sistema de inventarios es favorable porque le permitirá controlar los ingresos en tener liquidez y minimizar las pérdidas de inversión. Pero a la vez la ejecución de este sistema de inventarios puede provocar problemas, cuando presente obsolescencia de funcionamiento en sus registros. Mientras una buena administración de inventarios se da cuando las empresas cuenten con un sistema automático y actualizado para realizar el control de adquisición de mercaderías en cuantos están disponible para la venta y cuantos se han deteriorado para contabilizar exactamente los ingresos y controlar las pérdidas.

“La administración de inventarios para controlar las pérdidas tiene cuatro elementos básicos que son: 1) Ordenar las unidades de mayor demanda. 2) Emplear el inventario en el momento adecuado. 3) Revisar los artículos del inventario. 4) Control de mercaderías en bodega”(Rodríguez, 2017, p. 5).

Con la simple observación de exhibición de productos y atención al cliente se puede interpretar que los locales comerciales de ferretería que compiten en nuestra localidad cumplen con dos de los cuatro elementos básicos de administración de inventarios. Los otros elementos faltantes a más de no conocer como lo realizan, estos comúnmente forman parte de la mala interpretación de los inventarios en cuanto al deteriorarlo.

Términos de contabilidad

Para continuar con el entendimiento del tema de ensayo nos basaremos en los siguientes términos de contabilidad NIC 2

Inventarios: Son las mercancías que se tiene en almacén para ser vendidas y registradas en las operaciones comerciales o en proceso de producción. (NIC 2, p. 5)

Costo de los inventarios: Se comprenderá todos los costos derivados de su adquisición, transformación así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. (NIC 2, p. 5)

Valor neto realizable: Es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción o en la prestación de servicios. (NIC 2, p. 6)

Métodos de costeo de inventarios

En el párrafo 23 y 25 de la NIC 2 menciona que cualquier empresa puede utilizar uno o los dos métodos de inventarios que recomienda dependiendo del costo y son los siguientes: Método First in, First out, conocido como FIFO y Método Costo Promedio Ponderado. (NIC 2, pp. 8 y 9)

Por lo tanto el Método FIFO de inventarios su función es darles salida a las mercaderías adquiridas en primera orden, y quedarán aquellos productos que vayan llegando. El inventario destinado para la venta se lo hará a precio de la primera llegada.

Método Costo Promedio Ponderado consiste en sumar y promediar precios entre las mercaderías existentes y recién compradas (Contasec Premiun, 2020, 2:13).

Medición de los inventarios

De acuerdo a la normativa contable NIC 2 y Sección 27 NIIF para pymes, la medición de inventarios son distintas de realizarlo, pero a criterio de profesionales de contabilidad el tratamiento de medición son las mismas. En la (NIC 2) menciona que los inventarios serán medidos al importe menor entre el Costo y el valor neto realizable, Mientras en la (Sección 27) mide los inventarios entre el Costo y Precio de Venta menos los costos de terminación y venta.

Para mayor entendimiento el valor neto realizable, precio estimado de venta e importe recuperable en términos de contabilidad significa los mismos. Y es a este valor en que se mide los inventarios para conocer si la empresa logra venderlos para no incurrir pérdidas a futuro. El deterioro de inventario se determina cuando el valor neto realizable está por debajo del costo. Normalmente el inventario no se deteriora totalmente sino alguna parte de ellos y es donde se debe evaluar con cierta periodicidad ese deterioro. Además independientemente de la normativa, las empresas tienen el criterio de determinar si sus inventarios hay o no deterioro.

El costo presenta diferentes tipos de medición; los costos de inventarios representan todos los derivados de los costos de adquisición y los costos de transformación de hecho estos tienen que ser incurrido en los movimientos de los inventarios para que sean considerados como costos derivados. Costo de adquisición representa el precio de compra, los impuestos, descuentos y rebajas que se encuentren directamente atribuibles en la adquisición del inventario. Costo transformación representa todos los costos directos e indirectos como los costo variables y costo fijos. (Contador Empresarial, 2020, 2:22)

Deterioro del valor de los inventarios

En el trabajo de investigación de Esthefania (2019) titulada “El control de inventarios y su incidencia en la rentabilidad de las empresas del sector ferretero, distrito Melgar-Arequipa, 2018” expresa que el reconocimiento del deterioro de un inventario, implica un análisis minucioso por parte del contador, por lo que debe poseer la información suficiente del inventario, para proceder a realizar su tratamiento contable.

En la sección 27 NIIF para pymes en sus párrafos 27.2 al 27.4 nos indica que los locales comerciales deben evaluar sus inventarios al final del periodo en que se informa para determinar si existe deterioro. Pero no todos los avalúos de inventarios significan que están deteriorados. Normalmente el deterioro está focalizado al criterio del contador en observar cuando un producto no se vende por su estado, en inventario se lo reduce de precio para poder venderlos. Es importante dejar en claro que el deterioro de inventarios se refiere al producto dañado, obsoleto, descompuesto o dado de baja. Mientras que el deterioro del valor de los inventarios hace referencia al costo que va reflejado en los Estados Financieros.

Registro contable del deterioro

Para llevar a cabo la contabilización del deterioro de inventarios los locales comerciales de ferretería deben de tener un plan de cuentas con nombres y codificación para el registro de las transacciones. Para (EGA Futura, 2020) el plan de cuentas es un documento elaborado por el contador que contiene cuentas codificada que permite registrar de forma sistemática la contabilidad con la finalidad de controlar de manera eficiente los ingresos y egresos de las empresas.

Tabla 1

Plan de Cuentas

Código	Cuenta
1.1.6	Inventarios
1.2.5.	Inventario para la venta
1.3.1	Pérdida del valor de inventario

Fuente: elaboración propia de cuentas a usar en el registro contable.

Actualmente los locales comerciales realizan sus inventarios por medio de tarjeta Kárdex o software contable con los métodos de costeo que recomienda las normas de contabilidad método FIFO y Promedio ponderado. Con el costo y el valor neto realizable evaluado al final del ejercicio económico se determina si los productos de las empresas presentan deterioro. En tal caso que el importe en libro resulte mayor se tendrá que realizar un ajuste como refiere NIC 2, que es rebajarlo hasta igualar el importe recuperable, lo cual esa reducción en el diario de contabilidad se lo reconocerá y registrará en pérdida de valor del inventario. Pero el punto favorable de esta desvalorización le permitirá a la empresa que sus activos no estén sobrevaluado en el estado financiero.

Según el plan de cuentas, los productos destinados para las ventas son identificados y registrado como inventarios. Mientras se reconocerá deterioro cuando un activo de la empresa no pueda ser vendidos por razones de valoración; puede estar obsoleto, dañado o descompuesto. Pero si la unidad llegase a vender sus mercaderías se registrará contablemente como gasto del periodo, porque el local comercial incurrió rebajar costo para venderlos y rescatar ingresos por medio del importe recuperable. Cabe destacar que todos

los inventarios que estén asegurados contra siniestro o pólizas de seguros no será obligado a reconocer su contabilidad.

Caso Práctico

Registro de compra y ventas de artículos de ferretería por métodos FIFO y Costo Promedio Ponderado.

01 de Julio de 2019 el local adquirió 14 unidades de pegamento de tubos a un costo total de \$38,40

03 de julio del mismo mes realizo la adquisición de 3 nuevas unidades de pegamento de tubos a un costo total de \$ 6,99

05 de Julio del 2019 del total de compras, la ferretería realizo ventas de 8 pegamento de tubos a un precio individual de \$1,94

10 de Julio 2019 el local comercial realizo la devolución de compra de dos unidades de pegamento de tubos semiabierto al proveedor.

14 de Julio del 2019 el local realizo la venta de un pegamento de tubos a precio unitario \$1,77.

15 de Julio del 2019 la ferretería recibió cuatro productos de pegamento de tubos por el mal estado.

28 de Julio del 2019 el local comercial realizó su última venta de 4 pegamento de tubos a un costo total de \$7,06



Tabla 2

Registro de Inventario por Método Fifo

Artículo:		Pegamento de Tubos			Tarjeta Kárdex					
Método de Costeo:		Método FIFO								
Fecha	Descripción	Ingresos			Egresos			Existencias		
		Cantidad	Valor Unitario	Valor Total	Cantidad	Valor Unitario	Valor Total	Cantidad	Valor Unitario	Valor Total
01/07/2019	Inventario Inicial	14	\$ 1,60	\$ 38,40				14	\$ 1,60	\$ 22,40
03/07/2019	Inventarios	3	\$ 2,33	\$ 6,99				3	\$ 2,33	\$ 6,99
05/07/2019	Inventarios para la venta				8,00	\$ 1,60	\$ 12,80	6	\$ 1,60*	\$ 9,60
								3	\$ 2,33	\$ 6,99
10/07/2019	Devolución en compra	2	\$ 1,60	\$ 3,20				4	\$ 1,60	\$ 6,40
								3	\$ 2,33	\$ 6,99
14/07/2019	Inventarios para la venta				1	\$ 1,60	\$ 1,60	3	\$ 1,60	\$ 4,80
								3	\$ 2,33*	\$ 6,99
15/07/2019	Devolución de venta				4	\$ 1,60	\$ 6,40	7	\$ 1,60	\$ 11,20
								3	\$ 2,33	\$ 6,99
28/07/2019	Inventarios para la venta				4	\$ 1,60	\$ 6,40	3	\$ 1,60	\$ 4,80
								3	\$ 2,33	\$ 6,99

Fuente: elaboración propia a partir de las transacciones de compras y ventas

*El inventario destinado para la venta se la considera al precio de las primeras mercaderías.



Tabla 3

Registro de Inventario por Método Costo Promedio Ponderado

Artículo:		Pegamento de Tubos			Tarjeta Kárdex					
Método de Costeo:		Método Promedio Ponderado								
Fecha	Descripción	Ingresos			Egresos			Existencias		
		Cantidad	Valor Unitario	Valor Total	Cantidad	Valor Unitario	Valor Total	Cantidad	Valor Unitario	Valor Total
01/07/2019	Inventario Inicial	14	\$ 1,60	\$ 38,40				14	\$ 1,60	\$ 22,40
03/07/2019	Inventarios	3	\$ 2,33	\$ 6,99				17	\$ 1,73	\$ 29,39
05/07/2019	Inventario para la venta				8	\$ 1,94	\$ 21,35	9	\$ 1,73*	\$ 15,56
10/07/2019	Devolución en compra	2	\$ 1,60	\$ 3,20				7	\$ 1,77	\$ 12,36
14/07/2019	Inventario para la venta				1	\$ 1,77	\$ 1,77	6	\$ 1,77	\$ 10,59
15/07/2019	Devolución de venta				4	\$ 1,77	\$ 7,06	10	\$ 1,77	\$ 17,66
28/07/2019	Inventario para la venta				4	\$ 1,77	\$ 7,06	6	\$ 1,77	\$ 10,59

Fuente: elaboración propia a partir de las transacciones de compras y ventas

*El inventario destinado para la venta consiste en sumar y restar Cantidades y Valores totales para promediar el precio



UPSE Análisis del caso

La presentación Kárdex compras y ventas de productos por los métodos costeo de inventarios es para evidenciar la frecuencia de operaciones y cual se recomendaría al sector ferretero de mayor actividad comercial en cuanto a efectividad y utilidades.

En registro por método fifo se evidencia que el producto de brochas, su salida a la venta fue menos de un mes lo que significo eficiencia administrativa porque generó ingreso. Esto se debe a que la función de este Kárdex permite a la empresa vender el articulo al costo de adquisición. Mientras con promedio ponderado se observa que el galón de pintura su comercialización no fue frecuente, se llevó cinco largos meses, donde su importe fue decreciendo y es aquí que empieza a presentarse la pérdida de valor del bien por sencilla razón que al final el costo de venta será menor al de adquisición.

Desde punto de vista los dos métodos de inventarios para los locales de ferretería si generan ventas y por ende ingresos, pero al cierre del Kárdex se pernoctan diferenciación de rubros y deterioro de productos lo que significa pérdidas económicas. Con el análisis se deja claro que método FIFO sería el más propicio porque genera rentabilidad y tener liquidez ante cualquier circunstancia como además controlar inversiones a futuro.

Para llevar a efecto el cálculo del valor neto realizable y deterioro se procederá a tomar datos proporcionados en los inventarios como tipo de métodos, descripción y cantidades finales del Kardex de cada uno. En esta tabla se trasladó las existencias ultimas de pegamento de tubos que son las 3, 6 con sus valores totales \$6,99 y \$10,59. Luego con estos datos ubicados se direccionara calcular cuatro ítems. El gasto de venta se obtiene entre la primera existencias con las compras menos mercaderías disponible. Precio de venta se aplica una fórmula que consiste dividir el costo total con el 1 menos el porcentaje de utilidad ($CT/(1-25\%)$). Valor Neto Realizable es la resta del precio con el gasto de venta y es este valor en que se realiza la medición de inventarios. Por último el deterioro es la comparación y diferencia del valor menor entre el costo y VNR.

Tabla 4

Calculo de Valor Neto Realizable y Deterioro

Cálculo de Deterioro de Inventarios							
Método de Costeo	Productos	Cantidad	Costo Total de Inventarios	Gastos de Venta	Precio de venta	VNR	Deterioro
FIFO	Pegamento de tubos	3	\$ 6,99	\$ 14,40	\$ 9,32	\$ 15,24	
Promedio	Pegamento de tubos.	6	\$ 10,59	\$ 15,60	\$ 14,13	\$ 8,83	\$ 1,77*

Nota. Formato adaptado con de Miguel Laverde Sarmiento del canal YouTube

*El valor de deterioro de inventarios es la diferencia entre el costo total y el valor neto realizable



En la siguiente tabla registro contable del valor de deterioro se considera el último rubro de la tabla 4 que es \$1,77 en pérdidas monetarias. Para completar la transacción se considera las cuentas de contabilidad presentadas en la tabla 1.

Tabla 5

Registro Contable del Valor de Deterioro

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
	Deterioro de valor de los inventarios	\$ 1,77*	
	Inventarios		\$ 1,77
	P/R Pérdida de valor de los inventarios.		

Fuente: elaboración propia a partir de la presentación del plan de cuentas de la tabla 1.

*El valor registrado viene de la tabla 4





UPSE

En relación con lo antes expuesto se evaluó el deterioro de inventarios que probablemente se presenta en los locales comerciales de ferretería donde dicha evaluación se lo realizó por medio de la simulación de un caso práctico de inventarios por los dos métodos de costeo con tarjetas Kárdex compra y ventas de artículos registrados. Donde además se realizó el cálculo de deterioro en base al Costo y Valor Neto Realizable, que es el valor que se registra en el libro diario contable y se lo reconoce como pérdidas.

Lo más importante de la evaluación de inventarios en el ejercicio práctico fue que todos los movimientos contables de compras y ventas de artículos se cumplen en base a la normativas de la NIC 2 y Sección 27 NIIF para pymes, en cuanto a reconocimiento, medición y registro contable de deterioro de inventarios. Sin embargo, en el desarrollo del ejercicio, se tornó un poco complicado, debido a que en varias fuentes de autores existen diversas fórmulas de cálculo del deterioro y registro contables, pero sin lugar a duda, se cumple con el tratamiento pertinente de las normativas.

Finalmente en cuanto, al deterioro de inventarios, de acuerdo con fuentes consultadas, contablemente existía una inadecuada interpretación del concepto frente a la pérdida del valor de los artículos. El primero se refiere al producto físico cuando su valoración es parcial o totalmente dañado o dado de baja. Mientras la segunda interpretación se refiere cuando el precio de venta estimado es bajo. Sin embargo en el contexto contable ambos criterios, se consideran pérdidas y se registran con diferentes cuentas. Para cerrar la idea el deterioro de inventarios es producto de una inadecuada administración e implementación de medidas de control.



Los locales comerciales de ferretería deben definir que método de costeo de inventarios le representan mayor efectividad. Y para lograr esa garantía de resultados se debe llevar una buena administración de sus activos que permitan obtener mayores controles de sus operaciones en la compra y ventas de artículos, como las de sus ingresos y egresos. Para la ferretería, se recomienda los inventarios por el método FIFO.

En la evaluación de inventarios, las empresas comerciales de ferretería deben regirse a los parámetros de las normativa contables, en cuanto a la medición del inventario. Además, se debe tomar en cuenta el criterio del contador, de que todos avalúos no significa pérdida de valor. Por lo regular, es una parte del grupo de inventarios que se deteriora. Otro punto bueno, sería que todas las ferreterías ya definan sus procedimiento de cálculo del deterioro, con sus cuentas y registro contable.

Se recomienda para los locales comerciales de ventas rotativas, que sus inventarios deben de evaluarlo mensualmente para detectar y minimizar con estrategias algún deterioro de producto que pueda afectar en pérdidas a la empresa. Unas de las estrategias para ventas que pueda utilizar las empresas si ya tiene en sus inventarios algún producto con indicio de deterioro es que debe de aplicar promociones a precio de remate con la finalidad de enganchar al cliente y vender el producto a fin de recuperar algo de lo invertido.

Lista de referencias

Antonio, R. P. (2016). Diseño y aplicación de sistema de gestión en Inventarios en empresa ecuatoriana. *Redalyc*, 1-14. <https://www.redalyc.org/pdf/1815/181546432006.pdf>

Cabello, S. M. (2017). "Evaluación De Control Interno en Inventarios Para Mejorar el Proceso De Aquafit". <https://clickbalance.com/blog/contabilidad-y-administracion/tipos-de-inventario-por-que-utilizar-peps-en-tus-almacenes/>

Contador Empresarial. (2020, junio 10). NIC 2 Inventarios Reconocimiento y Medición[Videos]. YouTube. <https://www.youtube.com/watch?v=4mahwTrUpkM>

Contasec Premiun. (2020, enero 30). NIC 2 Inventarios|Contabilidad [Video]. YouTube. <https://www.youtube.com/watch?v=O3rk8lQZ8WA>

EGA Futura. (2020). *EGA Futura Website*. Consultado el 11 de Septiembre de 2020, de <https://www.egafutura.com/glosario/plan-cuentas>

Esthefania, O. N. (2019). *En registro del deterioro que sufre un inventario, aplicando NIC , caso empresa Universitaria* (pp. 1-22). Machala.

Fundación IFRS. (s.f.). Sección 27. En *Sección 27 NIIF para las Pymes*.

IFRS Foundation. (s.f.). NIC 2. En *Norma Internacional de Contabilidad* (p. 16).

Pallero, D. (28 de Julio de 2018). *Reparaciones levantan ventas de ferreterías*. Diario El Comercio: <https://www.elcomercio.com/actualidad/reparaciones-incrmento-ventas-ferreterias-quito.html>

Rodriguez, J. P. (2017). La administración de los inventarios en el marco de la administración financiera a corto plazo. *Dialnet.unirioja.es*, 1-19. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6145627>