

## **CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES**

### **1. Conclusiones**

A modo de resumen de cuanto se ha expuesto en los capítulos anteriores, se ha desarrollado este último recogiendo en un primer apartado todas las conclusiones alcanzadas en esta tesis y dedicando un segundo apartado al planteamiento de diferentes líneas de investigación que en un futuro pueden desarrollarse y que se derivan del trabajo de investigación que se presenta.

El apartado dedicado a recoger las conclusiones obtenidas en este trabajo de investigación lo hemos dividido, a su vez, en dos subapartados. En primer término, se han incluido las conclusiones alcanzadas con respecto a la conceptualización y reciente evolución tanto desde un punto de vista teórico como desde la óptica de los desarrollos estudiados relativos a la implantación en el sector servicios. En segundo término, se han recogido todas aquellas conclusiones alcanzadas en relación a la implantación del sistema ABC en la empresa hotelera.

Se entiende que es este último grupo de conclusiones el que más interés debe suscitar dadas las características de esta tesis y los principales objetivos que se han perseguido con el desarrollo de la misma. No obstante, como señalaremos en las limitaciones de este trabajo de investigación, también se entiende que estas conclusiones pueden tratarse incluso como resultados derivados del proceso de implantación del sistema ABC en una empresa hotelera llevado a cabo. En realidad, estas conclusiones se convierten en hipótesis o nuevos puntos de partida para futuros trabajos de investigación en los que se pretenda contrastar su cumplimiento o no en otros casos.

#### **1.1. Conclusiones respecto del sistema ABC**

Del sistema de costes basado en las actividades se han realizado múltiples desarrollos en la literatura contable que, en muchos casos, han aportado interesantes

conclusiones, tanto desde una perspectiva teórica como práctico. Evidentemente, en este trabajo no se pretende reproducir todas las conclusiones relacionadas con el sistema ABC que ya han sido propuestas por otros autores sino únicamente considerar aquéllas que se han deducido de nuestra tesis.

Las conclusiones relacionadas a continuación se corresponden con el análisis llevado a cabo en los capítulos primero y segundo de este trabajo.

***Conclusión 1ª. La evolución del sistema ABC y la preocupación existente en la literatura contable por este sistema es manifiesta.***

Del estudio de la conceptualización del modelo de costes basado en las actividades y su reciente desarrollo, tanto desde un punto de vista teórico como empírico, llevado a cabo en el capítulo primero de esta tesis, se ha puesto de manifiesto la evolución que ha experimentado este sistema en los últimos años. El desarrollo del sistema ABC observado en la literatura contable, así como en las aplicaciones que han sido llevadas a la práctica empresarial, confirman el potencial que presentaba inicialmente y las posibilidades futuras que le deparan a este sistema.

***Conclusión 2ª. El sistema de costes basado en las actividades presenta una conveniencia y una oportunidad mayor en relación con los sistemas de costes tradicionales.***

La fiabilidad y el nivel de detalle de la información generada por el sistema de costes basado en las actividades es mayor que la suministrada por los sistemas convencionales de cálculo de costes debido, principalmente, a que utiliza un número mayor de actividades y más clases diferentes de medidas de actividad. Por lo tanto, en vista de esta mayor relevancia y de los beneficios que aporta a la gestión empresarial puede constatararse la oportunidad y la conveniencia del sistema ABC.

***Conclusión 3ª. Preocupación por las variables de éxito y fracaso de la implantación del sistema ABC.***

Existe una elevada preocupación en la literatura contable por poner de manifiesto cuáles son los factores que ejercen una mayor influencia en el éxito o el fracaso de

una implantación del sistema de costes ABC. En este sentido, se han podido revisar diferentes trabajos que han sido desarrollados en busca de planteamientos relacionados con las situaciones de éxito y fracaso, y las posibles variables que han influido en ellas, tanto a nivel teórico como a nivel de experiencias reales y prácticas en el entorno empresarial.

***Conclusión 4ª. El sistema de costes ABC es también aplicable a las organizaciones del sector servicios aunque se detectan diferencias entre actividades económicas.***

La revisión de los trabajos publicados en torno a la implantación del sistema de costes basado en las actividades en empresas del sector servicios llevada a cabo en el capítulo segundo de esta tesis doctoral junto con la aportación realizada en el ámbito de la industria hotelera recogida en los capítulos siguientes, ha permitido constatar la adaptabilidad de este sistema de costes a las características y particularidades de las organizaciones del sector servicios. Aunque este sistema de determinación de costes fue propuesto desde un principio para el entorno de fabricación y aplicado mayoritariamente en el mismo, se ha comprobado su idoneidad para el sector servicios mediante la revisión de numerosos casos reales o teóricos de implantación que, en la mayoría de las veces, se han culminado con éxito.

Precisamente el hecho de que el sistema ABC surgiera en entornos industriales planteaba distintas cuestiones acerca de su aplicabilidad a organizaciones del sector servicios. Aparentemente, se conocían pocas experiencias de implantaciones del sistema ABC en este sector, pero hemos puesto de manifiesto que ya se han llevado a cabo diferentes acercamientos tanto teóricos como prácticos en este sentido. No obstante, algunas actividades económicas, como las empresas sanitarias o las financieras, han sabido aprovechar mejor las posibilidades de este sistema mientras que en otras como consultorías (en cuanto a la aplicación del sistema sobre ellas mismas) no han podido encontrarse tantos casos.

## **1.2. Conclusiones sobre la implantación del sistema abc en el sector hotelero**

La mayoría de estas conclusiones se ha obtenido a partir de los capítulos tercero, cuarto y quinto de esta tesis aunque en su mayor parte corresponden al caso

desarrollado de implantación del sistema ABC en la empresa hotelera. Seguramente, algunas de ellas puedan llegar a ser generalizables para el conjunto del sector hotelero, mientras que, probablemente, otras sean simplemente conclusiones o resultados del caso individual estudiado.

A pesar de ello, considero que las siguientes conclusiones, tratadas a modo de hipótesis en futuras investigaciones, pueden irse contrastando en diferentes casos en un intento de buscar una generalización, en la medida que sea posible, y de proponer, si cabe, un modelo general de ABC aplicable a todo el sector hotelero.

***Conclusión 5ª. La primera implantación del ABC debe ser prudente en detalle y en ámbito de aplicación.***

El proyecto de implantación de un sistema ABC en una empresa hotelera siempre comporta la toma de una serie de decisiones. Una de ellas se corresponde con los objetivos perseguidos con la misma. En este sentido, no se debe pretender alcanzar desde un primer momento un nivel de detalle demasiado elevado ni un ámbito de aplicación demasiado extenso puesto que puede convertir el sistema en una herramienta compleja y poco controlable. Es decir, debe plantearse una aplicación basada en una cierta prudencia, debe ser poco ambiciosa, hasta que el sistema funcione por sí solo y sin demasiados problemas.

Sólo entonces pueden realizarse nuevas propuestas para su ampliación, o para la complementación de la información generada por el sistema con otro tipo de datos o acciones encaminados a la toma de decisiones de carácter más estratégico. De esta forma, los resultados de la aplicación se obtienen con una mayor rapidez y el personal de la empresa implicado puede observar los avances y la utilidad generados, por lo que pueden sentir así una mayor motivación por colaborar en el proyecto.

No obstante, a partir de la experiencia de implantación del sistema en un hotel real se ha podido constatar las posibilidades que existen de emprender esta aplicación a toda la empresa de una vez. Suele recomendarse la realización de pruebas piloto en alguna de las áreas de las empresas antes de acometer dicha implantación a toda la organización, sin embargo, y dada la estacionalidad de la empresa turística, hemos podido comprobar que puede conseguirse esta implantación completa, evidentemente, no sin un esfuerzo importante.

***Conclusión 6ª. La actividad de temporada de ciertos establecimientos hoteleros puede influir en la implantación del sistema ABC y en su continuidad.***

En el primer capítulo de esta tesis doctoral se revisaron algunos trabajos relacionados con las variables influyentes en el éxito o el fracaso de las implantaciones del sistema ABC. Los autores planteaban un conjunto de factores que solían coincidir, salvo algunas excepciones, en todos ellos. No obstante, en ningún caso observamos como variable el hecho de que la actividad de la organización no se extendiera a lo largo de todo el año sino que se tratara de una actividad de un cierto número de meses.

Se ha constatado que la actividad económica cuya temporada no abarca el año completo sino sólo unos meses favorece la implantación del sistema ABC en la organización en relación a la actitud que muestra el factor humano de la empresa. En el hotel estudiado, se constató la rapidez con la que los trabajadores iban acostumbrándose a los requerimientos del sistema al incorporarse al trabajo al inicio de temporada, tanto aquéllos que habían vivido la primera etapa del sistema antes de finalizar la temporada anterior, como aquéllos que habían sido seleccionados para la temporada en curso.

Los primeros recordaban las entrevistas y cuestionarios que se habían realizado así como los cambios que se habían propuesto. Durante los meses de inactividad laboral habían tenido suficiente tiempo como para mentalizarse de los mismos, y además no tener tan presentes los procedimientos y rutinas con las que se realizaba el trabajo en la temporada anterior. A los segundos, puesto que acababan de incorporarse a la organización sin haber trabajado anteriormente en la misma, les resultaba relativamente fácil adaptarse a una determinada forma de trabajar marcada por una necesidad de informar acerca de las actividades llevadas a cabo.

Pero, por otra parte, esta temporalidad de la empresa hotelera, en el caso de hoteles de playa básicamente, puede perjudicar el mantenimiento en el tiempo de la implantación del sistema ABC. El hecho de que durante unos determinados meses del año, que acostumbran a coincidir con la estación de invierno, el establecimiento cierre sus puertas a los clientes obliga a planificar las etapas que deben seguirse para la recogida de los datos necesarios para la implantación del sistema ABC y hacerlas coincidir con los meses en los que está abierto el hotel para poder contar con todo el

personal necesario. Es decir, si debe planificarse una primera implantación del sistema ABC debe planificarse temporalmente de forma que todas las etapas en las que se necesite entrevistar a los trabajadores coincidan con meses de trabajo. En una empresa cuya temporada de actividad abarque todo el año no presenta ningún problema en este sentido.

Por otra parte, si el hotel cierra unos meses en invierno paraliza de alguna forma la regularidad del sistema ABC. Por ello, aunque aún no ha podido comprobarse, creo que puede tener una cierta influencia negativa sobre la continuidad del sistema y de los criterios aplicados para la recogida y el tratamiento de la información.

***Conclusión 7ª. Se ha constatado una necesaria implicación de la dirección en el proyecto y una resistencia al cambio de sistema del conjunto de trabajadores.***

Igualmente se ha puesto de manifiesto, a través del desarrollo de la aplicación del ABC en el hotel estudiado, que en el entorno de la industria hotelera también se produce uno de los inconvenientes que ha sido repetidamente apuntado por otros autores y en casos de implantación del sistema ABC en otros sectores, cual es la resistencia de los trabajadores al cambio que supone el sistema. Aún habiendo constatado como factor positivo para el factor humano la temporalidad de este tipo de empresas y los beneficios que puede representar para el sistema ABC, también puede afirmarse que los trabajadores manifiestan inicialmente un rechazo al cambio de sistema por la incertidumbre de poder enfrentarse correctamente con la resolución de todas las cuestiones relacionadas con el mismo y, de igual modo, presentan reiteradamente sus quejas por el volumen de trabajo que supone la implantación del sistema ABC.

En este sentido, y teniendo en cuenta las variables estudiadas en el capítulo primero que pueden influir positiva o negativamente en el éxito del proyecto ABC, en el hotel estudiado se confirma la necesaria implicación de la dirección en el proyecto motivando al personal, participando en la planificación de las diferentes etapas de la implantación, tomando las decisiones necesarias, etc. Este hecho ha contribuido positivamente en el cumplimiento de todas las etapas de la aplicación del sistema ABC. El compromiso y la capacidad de los responsables para la motivación y la concienciación del personal sobre la necesidad y la relevancia del sistema es crucial para el buen funcionamiento del mismo.

***Conclusión 8ª. La formación de un equipo experto para la implantación del sistema ABC es crucial.***

La formación de un equipo de coordinadores o profesionales capaces de dirigir el proyecto de implantación del sistema ABC es imprescindible. En función del tamaño de la empresa este equipo podrá variar también en cuanto al número de personas que lo integran. No obstante, en este caso, también se ha detectado lo interesante que resulta que estén implicados al máximo distintos responsables de diferentes centros de actividades. En el hotel estudiado no se recurrió a un consultor externo, a parte de mí misma. De todas formas, en mi opinión, la presencia de algún experto en el sistema ABC que sea externo a la empresa puede contribuir a una mejor aplicación del mismo por cuanto aporta una mayor sistematización al proceso de diseño, al proporcionar una metodología muy concretas, así como una serie de pautas específicas para llevar a cabo todas las etapas de la implantación hasta el final.

***Conclusión 9ª. La etapa de identificación y codificación de las actividades es compleja en un establecimiento hotelero.***

El proceso de identificación de las actividades derivado de una serie de entrevistas llevadas a cabo con el personal del establecimiento hotelero es delicado. No sólo resulta complejo el hecho de decidir cuáles de todas aquellas actividades que los empleados relacionan como sus funciones habituales son realmente significativas e interesantes de cara al correcto funcionamiento del sistema ABC, sino que también lo es el hecho de asignar una adecuada denominación a dichas actividades.

Me refiero a que si un trabajador está realizando una actividad, la mejor forma para que éste identifique lo que realmente hace con nuestra codificación y denominación de dicha actividad consiste en referirse a ella precisamente tal y como el empleado lo hace. Por ejemplo, aunque la actividad (HZA1) Sacar basuras sea una continuación de la denominada (HPA1) Limpiar habitaciones, a los trabajadores que se encargan de ello debe facilitarse su comprensión denominando a la actividad sobre la que pretendemos que nos aporten información precisamente como ellos la llaman, o sea, sacar basuras (HZA1). Todo ello aunque posteriormente se agrupen ambas actividades para la determinación final de los costes.

Igualmente, se ha puesto de manifiesto que el proceso de codificación de las actividades que son identificadas en una empresa hotelera es más sencillo si ésta no pertenece a ningún grupo hotelero que lleve la administración de una forma centralizada. Si se aplica el sistema de costes ABC a más de un edificio es probable que no todas las actividades identificadas en cada uno se realicen en todos ellos y que comporte establecer alguna forma de diferenciarlas por edificios.

***Conclusión 10ª. La elaboración de un mapa y un diccionario de actividades resulta una herramienta muy útil en la implantación del sistema ABC.***

Después de realizar la fase de identificación de las actividades con su respectiva codificación, suele recogerse como una etapa más dentro de la metodología de implantación del sistema ABC la elaboración de mapas y un diccionario de actividades. Aunque pueda no resultar imprescindible aparentemente, en el hotel objeto de estudio resultó ser muy útil.

Los mapas se confeccionaron para cada centro de actividad recogiendo todas las actividades que se llevaban a cabo así como las relaciones existentes entre ellas en cuanto al orden en que se ejecutan. Igualmente, se reflejaron en estos mapas las interrelaciones que se producían entre las actividades de un centro y aquéllas que, siendo realizadas en otras áreas, estaban vinculadas con las primeras. Esto permitió formarse una idea del conjunto de actividades de la organización por cada una de las áreas y facilitó la consideración de actividades principales y de apoyo.

Por otro lado, el diccionario de actividades comprende todas las actividades que habían sido identificadas en el hotel agrupadas también por áreas. En el mismo aparece el concepto, los objetivos de cada actividad así como las tareas que deben llevarse a cabo para completarla. Toda esta información contribuyó a mejorar la comprensión e implicación de los trabajadores en relación con el sistema ABC.

***Conclusión 11ª. La información que genera el sistema ABC es fácilmente comprensible.***

Después de completar la metodología de implantación del sistema ABC comienzan a generarse una serie de datos a modo de salida del sistema. La información generada



por el ABC ha resultado bastante comprensible para los usuarios de la misma. Es decir, la Dirección del establecimiento y los responsables de las diferentes áreas del hotel (restauración, administración y finanzas, supermercado, recepción, etc.) son capaces de comprender el significado de la información suministrada mensualmente sobre el coste de las diferentes actividades y de los productos o servicios que se venden en la organización. Asimismo, estos responsables están en disposición de analizar dicha información y aprovecharla para la toma de las decisiones que sean necesarias.

***Conclusión 12ª. En las empresas hoteleras a veces resulta difícil distinguir el objeto de coste o servicio con la actividad realizada para su prestación.***

En un establecimiento hotelero, es fácil confundir una actividad con el servicio que se está prestando. Suele tratarse de actividades o servicios que generan directamente unos ingresos que serán los que después son comparados con los costes respectivos para la determinación de los márgenes y resultados correspondientes. Por lo tanto, debemos señalar que, en ocasiones, la diferencia entre producto hotelero y actividad no es fácil de delimitar.

Todo ello conduce a diferenciar en el momento de la codificación de las actividades aquéllas que se ejecutan en todos los hoteles de aquéllas que sólo se llevan a cabo en alguno. El objetivo de realizar esta distinción consiste en facilitar el posterior control de las actividades entendiendo que el número de un código será el mismo para todos los establecimientos con la única diferencia que vendrá expresada por el nombre del hotel.

***Conclusión 13ª. Algunos costes deben relacionarse a la vez con actividades y con servicios prestados en el hotel.***

La particularidad principal que presenta el coste de las habitaciones en un establecimiento hotelero viene derivada por la amortización de la propia habitación. Un coste directo del producto o servicio de alojamiento de habitaciones es precisamente la amortización que supone dicho alojamiento. El coste de depreciación del edificio debe repartirse entre los diferentes centros de actividad traspasándose a cada una de las actividades que se ejecutan en ellos, con la excepción del valor de la amortización

de las habitaciones que no puede identificarse con ninguna actividad en concreto (no debe asignarse a la limpieza de habitaciones, por ejemplo) sino que se trata de un coste directo del servicio vendido.

Por ello, el tratamiento que recibe el coste de la depreciación en un hotel es variado, una parte debe relacionarse con una serie de actividades y otra parte con determinados servicios prestados en la organización. De forma parecida, el coste de los suministros de agua, energía eléctrica y gas presentan un tratamiento similar al de la amortización comentado anteriormente.

***Conclusión 14ª. El sistema ABC permite descubrir ineficiencias encubiertas en la organización y ofrece la oportunidad de apostar por nuevas aplicaciones de gestión.***

Por una parte, cabe destacar que, a partir de la información suministrada con el sistema ABC, han podido detectarse situaciones que hasta el momento habían quedado encubiertas y, por tanto, no habían salido a la luz en la empresa hotelera de nuestro estudio. Es el caso de determinadas ventas de productos que generan un escaso margen después de tener en cuenta todos los costes que, tanto de forma directa como a través de las actividades que han debido ejecutarse para llegar a dicha venta, se han relacionado con dichos productos. Aunque aparentemente el precio de venta del producto está por encima de su valor de compra, teniendo en cuenta todos los costes de las actividades que se necesita realizar para completar dicha venta, ésta no genera los beneficios esperados con lo cual la dirección del hotel debe plantearse cómo reconducir esta situación y cómo aprovechar la información que le ha suministrado el sistema ABC para negociar con los proveedores las mejores condiciones posibles.

Por otro lado, puede señalarse que mediante la implantación del sistema ABC para la determinación de los costes en el sector hotelero, al menos en cuanto al hotel estudiado, se abren nuevas oportunidades de estudio y análisis acerca de la forma en la que se ejecutan los procesos, o cómo se prestan los servicios, de la situación y el comportamiento de los trabajadores dentro de sus actividades y funciones, etc. Es decir, la aplicación de este sistema aporta información que permite emprender nuevas acciones enfocadas a la mejora continua del establecimiento, siguiendo en la línea de nuevas tendencias de gestión.

## 2. Reflexiones finales

Soy consciente de que toda nueva aportación teórica puede suscitar rechazos o ser objeto de críticas, constructivas o no, por parte de detractores de la misma. El sistema de costes basado en las actividades no ha estado absento de ellos. No obstante, y admitiendo que no se trata de la panacea, puesto que su implantación no tiene porqué resolver inmediatamente ni con una garantía total los problemas de las empresas, nos mantenemos en la opinión de que cualquier avance serio en la propuesta de aplicación de cualquier sistema puede resultar de interés para el ámbito de la materia a que se refiere, y debe verse más en este sentido que como un intento de solucionarlo todo. A continuación, relacionamos aquello que, a mi entender, han supuesto las principales aportaciones de este trabajo de investigación.

En primer lugar, con respecto de otros trabajos anteriores que habían sido desarrollados sobre el sistema de costes basado en las actividades aplicado al sector hotelero, una primera aportación que hemos realizado con esta tesis ha sido el análisis detallado de todo el proceso de implantación real de este sistema de determinación de costes a todo el ámbito de la organización.

En nuestra opinión, se ha realizado otra aportación en relación con otros trabajos habiendo expuesto todas las actividades identificadas inicialmente en el establecimiento hotelero, estudiando cada una de ellas, y sometiéndolas a un proceso de racionalización y análisis para trabajar finalmente con las actividades definitivas. En todos los trabajos anteriores en los que se relacionaban algunas actividades siempre eran aquéllas con las que finalmente habían decidido trabajar los autores o los responsables de la implantación.

Se han estudiado también todas aquellas particularidades que habían sido detectadas a lo largo del proceso de implantación real del sistema ABC y que habían supuesto algún tipo de inconveniente o problema para dicha aplicación. Igualmente se han propuesto las soluciones que consideramos más adecuadas para solventar dichos inconvenientes y aquélla que elegimos para cada caso particular.

Otra aportación que ha sido realizado en esta tesis ha consistido en la revisión de un buen número de publicaciones en las que se desarrollaban casos o referencias de

implantaciones del sistema de costes basado en las actividades en empresas del sector servicios. Entendía que las empresas de fabricación habían sido objeto de numerosos estudios en relación al sistema ABC y sus posibilidades de aplicación en dichos entornos, mientras que las empresas de servicios aparentemente no habían despertado el mismo interés. Por este motivo y por el hecho de que el sector que constituía el objeto de nuestro estudio era el hotelero, enmarcado en un sector turístico principalmente dedicado a la prestación de servicios a los clientes, considero oportuno abordar dicha revisión.

Además, también se ha dedicado un capítulo completo al estudio de la conceptualización teórica del sistema ABC así como a realizar una revisión de la evolución más reciente que ha experimentado dicho sistema. Esta revisión ha sido enfocada básicamente a aquellos aspectos que posteriormente resultaran de interés para el objetivo principal, cual era la aplicación del sistema en el entorno hotelero. Por ello, estudiamos con especial interés la evolución observada en cuanto a publicaciones acerca de los factores que influyen en todo proceso de implantación del ABC así como en el éxito o en el fracaso que pueda obtenerse de la misma.

En este sentido, también se ha realizado una revisión de todas aquellas publicaciones que habían estado relacionadas de alguna forma con la determinación de costes o de rentabilidades por actividades en el sector hotelero con el objeto de conocer los desarrollos llevados a cabo con anterioridad así como las limitaciones, objetivos y resultados de dichos trabajos.

No obstante, a pesar de las diferentes aportaciones que, en mi opinión, se han realizado mediante el desarrollo de esta tesis, también somos conscientes de las limitaciones de la misma. Una de las limitaciones que presenta este trabajo y que queremos apuntar en este apartado proviene de la empresa que ha supuesto el objeto de este estudio. Debido a que esta empresa es de naturaleza familiar, de tres estrellas de categoría, clasificable como hotel de playa, y está sujeta a una estacionalidad de la actividad que obliga a mantener abierto durante una temporada que abarca sólo unos meses determinados del año, es evidente que las conclusiones obtenidas en este trabajo a partir de este único caso deberán completarse con otras experiencias aplicadas tanto a empresas parecidas, como a otros hoteles que presenten particularidades distintas, por ejemplo, grupos de hoteles, hoteles de ciudad, hoteles de montaña, hoteles de mayor categoría que por lo tanto presten un número mayor de servicios, etc. Es por ello que, tal y como se había indicado al inicio de este capítulo,

estas conclusiones o resultados de la implantación se convierten en simples hipótesis a contrastar en futuras investigaciones.

Otra limitación a señalar ha sido la siguiente. La implantación del sistema de costes ABC llevada a cabo en esta tesis se ha aplicado a todo el hotel por completo sin haber realizado una prueba piloto en un área concreta de trabajo. No obstante, el grado de implantación del sistema no ha sido el mismo para todas las áreas. Mientras que la mayoría de ellas han soportado la implantación completamente, dentro de las posibilidades de recursos disponibles, tanto humanos como económicos, otros centros, en concreto, aquéllos relacionados con las áreas de dirección de la organización, simplemente han pasado por las etapas de identificación, análisis y racionalización de actividades.

Se ha indicado en diferentes ocasiones a lo largo de la tesis que la misma dirección decidió posponer el resto de etapas de la implantación del sistema ABC sobre sus áreas de trabajo, tanto por el escaso interés que les suponía, como precisamente por el interés que les despertaba dicha aplicación en el resto de las áreas. El caso es que aunque ha sido una implantación completa, el grado con el que se ha aplicado no ha sido el mismo para todas las áreas de la organización. Evidentemente, esto lleva a plantear para futuros trabajos el objetivo de completar dicha implantación a estas áreas directivas de la empresa hotelera.

### **3. Implicaciones y líneas de investigación futura**

A pesar de las limitaciones de este trabajo apuntadas anteriormente, también se extraen cuestiones positivas puesto que la mayoría de ellas pueden suponer nuevos retos u objetivos para futuras investigaciones. No puede decirse que el trabajo que presentamos cierre una etapa de mi tarea investigadora sino que es una primera fase de la misma. Es más, este trabajo me ha permitido realizar una aproximación teórica y práctica al ámbito de la contabilidad de costes y de gestión que está dedicado a la determinación de los costes basados en las actividades y, en concreto, a su aplicación a un sector económico concreto, el sector turístico, dentro del cual se ha estudiado su implantación en los establecimientos hoteleros. Por ello, entiendo que a partir de este trabajo se abren posibles nuevas líneas de investigación por las que pretendo encaminar mi futura tarea investigadora, que comento a continuación.

Se plantea para futuras investigaciones abordar la implantación del sistema de determinación de costes ABC a otros establecimientos hoteleros de características similares con el fin de obtener una mayor información acerca de dicho proceso facilitando un análisis comparativo entre las diferentes experiencias observadas. El objetivo perseguido consistirá en comprobar cómo las conclusiones obtenidas en el presente trabajo pueden llegar o no a contrastarse cual hipótesis planteadas al inicio de cada una de estas futuras investigaciones.

Por otro lado, también me propongo ampliar estos estudios de casos a empresas hoteleras de mayor tamaño, incluso a cadenas hoteleras, en la medida que resulte posible o accesible para obtener nuevas conclusiones acerca de las posibilidades o de los inconvenientes que la implantación de este sistema representa a otros niveles de volúmenes de negocio y en empresas con estilos de dirección muy distintos del observado en nuestro hotel objeto del caso que presentamos en esta tesis.

Dentro aún del entorno hotelero resulta también interesante profundizar en las aplicaciones del sistema ABC orientadas a la determinación de la rentabilidad del cliente. En este caso, el objeto de coste principal a efectos de cálculo de costes y de rentabilidades no estaría tan centrado en el servicio que presta el establecimiento hotelero sino más bien en el cliente que demanda una combinación cada vez diferente de estos servicios y que lo hace exigiendo un nivel de calidad que consiga satisfacer sus expectativas.

A raíz de lo anterior, entendiendo que en nuevos trabajos no se debe producir un simple estancamiento en el sistema ABC sino que se debe ampliar este enfoque al análisis de indicadores e instrumentos que sean de utilidad para la gestión empresarial, derivando nuestros objetivos hacia un Activity Based Management (ABM) que comprenda tanto el cálculo como el análisis de los costes, así como el suministro de la información necesaria y lo más completa posible, con cuantos indicadores financieros y no financieros se consideren oportunos, para la toma de decisiones por parte de la dirección del hotel. Todo ello debe unirse también a las posibilidades que pueden detectarse en cuanto a la utilización del sistema ABC para el proceso de presupuestación de la empresa por lo que también se ha considerado de sumo interés derivar estas aplicaciones hacia un Activity Based Budgeting (ABB).

Igualmente, las oportunidades de nuevos trabajos en los que se analicen casos de implantación del sistema ABC se amplían a otros tipos de empresas, dentro del sector

servicios, que pertenezcan especialmente al sector turístico. Se ha podido observar la escasa literatura que aparece publicada sobre este tema, así como la casi inexistencia de casos en compañías aéreas, agencias de viajes, restaurantes, parques de atracciones, parques temáticos, etc. En mi opinión, éste es un campo poco estudiado que puede aportar una fuente de información muy rica en relación a las posibilidades de implantación del sistema de costes ABC en este tipo de empresas.

1. CONCLUSIONES .....	445
1.1. CONCLUSIONES RESPECTO DEL SISTEMA ABC .....	445
1.2. CONCLUSIONES SOBRE LA IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA ABC EN EL SECTOR HOTELERO .....	447
2. REFLEXIONES FINALES.....	455
3. IMPLICACIONES Y LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN FUTURA.....	457