

# Relación del Ciclo de Vida Organizacional con la Planificación: Un Estudio con Empresas Prestadoras de Servicios Contables del Estado de Santa Catarina

## Resumen

El estudio objetiva identificar la relación de las diferentes etapas del ciclo de vida organizacional con el proceso de planificación de las empresas prestadoras de servicios contables del Estado de Santa Catarina. Pesquisa descritiva con abordaje cuantitativo fue realizada por medio de pesquisa de estudio en una muestra por accesibilidad en 116 empresas. Para tanto, se utilizó del modelo de Miller y Friesen (1984) para identificar las etapas de ciclo de vida y del instrumento de Frezatti, Relvas, Nascimento, Junqueira y Souza (2010) para mensurar el nivel de utilización de los artefactos de la planificación. La planificación fue analizada en sus tres modalidades: Planificación Estratégica, Presupuesto y Control Presupuestario. Para el análisis de los datos, se hizo uso del análisis discriminante y de correlaciones. Los resultados del estudio mostraron que las empresas prestadoras de servicios contables están clasificadas en distintas etapas de ciclo de vida organizacional, con predominancia en el nacimiento y en el rejuvenecimiento. Solamente la mitad de las empresas analizadas se hace uso del presupuesto, incluso siendo dirigidas por personas del área y que conocen la importancia de este instrumento. Se observó asimismo que existe una correlación negativa entre las etapas de nacimiento y declive y la utilización de los artefactos de planificación y una correlación positiva entre las etapas de crecimiento, madurez y rejuvenecimiento, convergiendo con los resultados de Miller y Friesen (1984).

**Palabras clave:** Ciclo de Vida Organizacional. Control Presupuestario. Prestadoras de Servicios Contables. Presupuesto. Planificación Estratégica.

## Dinorá Baldo de Faveri

Doctoranda en Economía por la Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC) y Profesora de la Universidad del Estado de Santa Catarina (UDESC). **Contacto:** Rua Dr. Getúlio Vargas, 2822, Bela Vista. CEP.: 89140-000. Ibirama-SC.  
**E-mail:** [dinora.faveri@udesc.br](mailto:dinora.faveri@udesc.br)

## Paulo Roberto da Cunha

Doctor en Ciencias Contables y Administración por la Universidad Regional de Blumenau (FURB) y Profesor de la Universidad Regional de Blumenau (PPGCC/FURB) y de la Universidad del Estado de Santa Catarina – UDESC. **Contacto:** Rua Antônio da Veiga, 140, Victor Konder. CEP.: 89012-900. Blumenau-SC.  
**E-mail:** [pauloccsa@furb.br](mailto:pauloccsa@furb.br)

## Vanderlei dos Santos

Máster en Ciencias Contables por la Universidad Regional de Blumenau (FURB) y Profesor de la Universidad del Estado de Santa Catarina (UDESC). **Contacto:** Rua Dr. Getúlio Vargas, 2822, Bela Vista. CEP.: 89140-000. Ibirama-SC.  
**E-mail:** [vanderlei.santos@udesc.br](mailto:vanderlei.santos@udesc.br)

## Deivison Anselmo Leandro

Licenciado en Administración por la Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC) y Administrador en la empresa Servitech Servicios Técnicos Representaciones Ltda. **Contacto:** Rua Dr. Getúlio Vargas, 2822, Bela Vista. CEP.: 89140-000. Ibirama-SC.  
**E-mail:** [deivisonanselmo@gmail.com](mailto:deivisonanselmo@gmail.com)

## 1. Introducción

El aumento de los procesos de producción y la acentuada competencia mercadológica en los últimos años han exigido de las organizaciones esfuerzos en planificación, control y toma de decisión. Las organizaciones se vieron obligadas a modificar las técnicas hasta entonces utilizadas, derivadas de otras áreas, con la intención de explicar la complejidad del fenómeno organizacional y, por consecuencia, facilitar el entendimiento de gestores (Ramos, 1981).

Entre los conceptos que visan a explicar la complejidad del fenómeno organizacional y que se alteraron en función de mudanzas en la realidad de las organizaciones, tenemos el concepto de ciclo de vida que fue desarrollado en un primer momento en el campo de las Ciencias Biofisiológicas y, a lo largo del tiempo, ha sido aplicado en otras áreas, principalmente en las Ciencias Sociales, por su adaptación a las cuestiones referentes al desarrollo, sean de civilizaciones, culturas, lenguas, entre otras (Freitas, Costa, & Barroso, 2002).

Delante de las mudanzas y de las adaptaciones necesarias a la supervivencia de las organizaciones, se hace necesaria la búsqueda de nuevas estrategias, estructuras y alteraciones en los estilos de toma de decisiones. Las teorías del ciclo de vida organizacional son usadas para justificar mudanzas estructurales y de comportamiento. Por lo tanto, utilizan la analogía entre el desarrollo de las organizaciones con el ciclo biológico de los seres vivos, en que estos nacen, se desarrollan y pueden llegar al fin, con la desaparición, o sea, su declive (Adizes, 1996).

Las etapas de desarrollo del ciclo de vida están basadas en etapas con características que son definidas a lo largo de la vida de la organización. De acuerdo con estudios en el área, la postura de los gestores y las prácticas de gestión adoptadas por ellos pueden influenciar las posibilidades de éxito. Al considerar el hecho de que las prácticas de gestión pueden mudar las etapas de ciclo de vida, se hace necesario conocer esas prácticas en cada etapa de desarrollo para perfeccionar la manera como la organización es dirigida, de modo a buscar su crecimiento y futura consolidación en el mercado.

A pesar de la existencia de algunos modelos de ciclo de vida organizacional utilizados para estudiar la evolución de su crecimiento, el modelo de Miller y Friesen (1984) se ha destacado en la literatura, en que consideran cinco etapas para el ciclo de vida de las organizaciones: nacimiento, crecimiento, madurez, renacimiento y declive. Los autores realizaron tests empíricos y su principal contribución fue mostrar que no existe únicamente una secuencia de desarrollo, lo que permite a la empresa retroceder en los niveles de ciclo de vida.

La identificación de fases de las organizaciones, vía características o estándares de comportamientos específicos relacionados con las etapas de sus desarrollos, ha sido explorada por algunos estudiosos que procuran reconocer estándares específicos, como complejidad, formalización, estructura organizacional, toma de decisión y criterios de eficacia en determinados momentos, que caracterizaron las varias etapas del ciclo de vida (Greiner, 1972, Kimberly, 1987, Machado da Silva, Vieira, & Dellagnelo, 1992).

Los estudios de Kauffmann (1990) apuntan que el desarrollo de las organizaciones está relacionado al perfil predominante en el proceso gerencial, incluyendo la estructura organizacional, el estilo de liderazgo, el nivel de burocracia y el modelo de delegación y autoridad. Además de eso, consiguen identificar las mismas etapas en diferentes organizaciones, pero todos sufren alteraciones en el tiempo de duración del ciclo, así como en la manera en que ocurrió.

Pesquisas internacionales y nacionales han sido desarrolladas relacionando la teoría del ciclo de vida organizacional con la Contabilidad Gerencial. Frezatti, Relvas, Nascimento, Junqueira y Souza (2010) analizaron el perfil de las empresas brasileñas en lo que se refiere a la estructuración del proceso de planificación, asociado a las etapas del ciclo de vida organizacional. Para tanto, realizaron una pesquisa de estudio en 111 organizaciones de distintos sectores. Los resultados del estudio mostraron que la Planificación Estratégica fue evidenciada únicamente en la etapa de la madurez. Observaron también que no existe relación entre el control presupuestario y las etapas de ciclo de vida.

En una pesquisa similar, Klann, Klann, Postai y Ribeiro (2012) analizaron el relacionamiento entre las etapas del ciclo de vida organizacional y el proceso de planificación de las empresas. La pesquisa fue realizada con 30 empresas del sector metalúrgico del Municipio de Brusque-SC. Los resultados de la pesquisa mostraron que la mayor parte de las empresas pesquisadas se sitúa en los extremos de las etapas de ciclo de vida organizacional, en las fases de nacimiento y declive. Concluyeron que existe relación entre las etapas del ciclo de vida y el nivel de planificación utilizado por las empresas, no obstante, los artefactos de planificación son utilizados de manera diferente, dependiendo de la etapa de desarrollo de la empresa.

Sin embargo, todavía no se ha localizado ninguna pesquisa sobre ciclo de vida organizacional y la Contabilidad Gerencial contemplando solamente empresas prestadoras de servicios, más específicamente, empresas prestadoras de servicios contables. De esta forma, emerge la siguiente cuestión de pesquisa: **¿Cuál es la relación de las etapas del ciclo de vida organizacional pautado en el modelo de Miller y Friesen (1984) con el proceso de planificación de las empresas de contabilidad del Estado de Santa Catarina?** En este estudio, el proceso de planificación es analizado en sus tres etapas: Planificación Estratégica, Presupuesto y Control Presupuestario, conforme preconizado por Frezatti *et al.* (2010).

Estudios con las prestadoras de servicios contables ya han sido realizados en el área de la Contabilidad Gerencial, más específicamente en la utilización de los instrumentos gerenciales. Teixeira, Voese y Teixeira (2014) evaluaron el nivel de utilización de los artefactos gerenciales por las empresas de servicios contables, en respuesta a su gestión de competencias. Mattos (2008) procuró identificar en qué etapa de evolución se encuentran las prácticas de Contabilidad Gerencial adoptadas por las empresas prestadoras de servicios contables de Curitiba y región metropolitana. Sin embargo, esas pesquisas no contemplaron el análisis del ciclo de vida organizacional de esas empresas. Así pues, el objetivo general de esta pesquisa es identificar la relación de las diferentes etapas del ciclo de vida organizacional con el proceso de planificación de las empresas prestadoras de servicios contables del Estado de Santa Catarina. Para tanto, se establecieron tres objetivos específicos: a) identificar las etapas del ciclo de vida organizacional pautadas en el modelo de Miller y Friesen (1984) de las empresas prestadoras de servicios contables del estado de Santa Catarina; b) verificar el nivel de utilización del proceso de planificación (Planificación Estratégica, Presupuesto y Control Presupuestario) de las empresas prestadoras de servicios contables del Estado de Santa Catarina; y c) relacionar los etapas del ciclo de vida organizacional pautados en el modelo de Miller y Friesen (1984) con el proceso de planificación de las empresas prestadoras de servicios contables.

Hay al menos dos razones por la elección de las empresas prestadoras de servicios contables. La primera razón se debe al hecho de que la contabilidad se constituye de un importante instrumento que propicia informaciones útiles para la toma de decisiones por parte de la gerencia de las organizaciones. Un segundo aspecto está relacionado al profesionalismo del contador. Debido al crecimiento del sector de prestación de servicios contables, aumenta también la responsabilidad y la competencia del gestor en garantizar calidad en los servicios como forma de mantenerse competitivo en el mercado. Para mantenerse en el mercado también precisa trazar estrategias garantizando el crecimiento de su propia empresa.

Así pues, como cualquier empresa que precisa ser administrada, las empresas que prestan servicios contables no son diferentes y carecen de planificación, estrategias y competencia de los gestores en ofrecer servicios de calidad y conseguir al mismo tiempo mantenerse en el mercado y competir con su competencia. En ese sentido, se considera pertinente conocer como tiene lugar el ciclo de vida organizacional de las empresas prestadoras de servicios contables, para identificar los estándares de comportamientos relacionados con las respectivas etapas. El presente estudio puede ser justificado asimismo por la escasez de pesquisas en esa área y debido a la importancia de las empresas prestadoras de servicios contables para la economía y la sociedad.

Con el tema propuesto, se pretende contribuir para la ampliación y profundización del conocimiento científico sobre ciclo de vida organizacional y la contabilidad gerencial, específicamente en las empresas prestadoras de servicios contables. Puede ampliar también la comprensión sobre las prácticas de planificación adoptadas, contribuyendo para el éxito y el crecimiento de estas empresas (Klann *et al.*, 2012). Correia, Gomes, Bruni y Albuquerque (2011, p. 2) mencionan que:

la identificación y la clasificación de la etapa del ciclo de vida organizacional contribuyen con los gestores en el posicionamiento de la empresa, en el proceso decisorio, en el desarrollo de la organización y por consecuencia, en la configuración del Sistema de Contabilidad Gerencial (SCG) más adecuado a las necesidades de la empresa.

El artículo está organizado, a partir de esta sección introductoria, con otras cinco secciones más. La segunda y la tercera sección presentan la revisión de literatura acerca del ciclo de vida organizacional y Control Gerencial y Planificación respectivamente. Más adelante, tenemos la sección que presenta las elecciones metodológicas, seguida de la sección de análisis e interpretación de los resultados encontrados. Por fin, tenemos las conclusiones y sugestión para pesquisa futura.

## 2. Ciclo de Vida Organizacional

Conforme Catelli (2001), las organizaciones pueden ser caracterizadas como sistemas abiertos que están en constante movimiento y sufren influencias tanto del ambiente externo como interno. La adaptación de los conceptos de las Ciencias Biológicas a la Administración hizo que fuesen postulados muchos modelos de análisis y evaluación del ciclo de vida organizacional el cual tiene inicio en el nacimiento, o en la creación de la empresa, y su fin en la muerte o disolución de ella. Esta adaptación por parte de investigadores organizacionales se remonta a varias décadas (Greiner, 1972, Quinn & Cameron, 1983).

En la visión de Marques (1994, p. 20), “la vida de las organizaciones presenta un razonable grado de semejanza con el ciclo de vida de los organismos vivos: nacen, tienen infancia y adolescencia, llegan a la mayoría de edad, envejecen y mueren.” Es por esa razón que muchos autores hacen uso de la metáfora del organismo vivo para conceder nombres a las etapas del ciclo de vida. Debido a las variaciones presentadas en las etapas de ciclo de vida es que los investigadores buscan entender y evaluar la fase en la cual la organización se sitúa para que de esa forma puedan tomar medidas de precauciones, si fuere necesario.

Así como un ser humano posee necesidades, que se alteran en virtud de su nivel de desarrollo, las organizaciones también pasan por determinadas etapas en cada etapa de desarrollo de su ciclo de vida. A medida que las necesidades son suplidas, la tendencia es que aparezcan otras que, por su vez, deben ser superadas para garantizar el desarrollo de cada etapa.

No obstante, existe una diferencia destacada entre el ciclo de vida organizacional y un organismo vivo. De acuerdo con Marques (1994), mientras que el ser humano caracteriza sus fases de vida a través del tiempo, las organizaciones no siguen el mismo estándar. No es que la analogía no pueda ser efectuada, pero es preciso dedicar atención a las diferencias existentes para no cometer errores de interpretación.

Adizes (1996) comenta que tamaño y tiempo no son causas de crecimiento y envejecimiento; “empresas grandes, con larga tradición no son necesariamente viejas y empresas pequeñas sin ninguna tradición no son necesariamente jóvenes”. Adizes (1996) refuerza que, la palabra “joven” significa que la empresa tiene capacidad de mudar con relativa facilidad, a pesar de su bajo nivel de control. Por otro lado, una empresa “vieja” consigue ser controlable, no obstante inflexible, con baja propensión a mudar de comportamiento. Así pues, cuando una empresa es flexible y controlable al mismo tiempo, ella no es ni joven ni vieja. En ese nivel, adquiere ventajas tanto de juventud como de madurez, el cual se denomina plenitud (Adizes, 1996). Los gestores consiguen identificar la situación y clasificar las empresas de acuerdo con su ciclo de vida. Saber identificar cuál es la etapa de desarrollo que una organización se encuentra que puede auxiliar a los gestores a entender las relaciones entre el ciclo de vida y estrategia competitiva. La literatura presenta varios autores que han abordado de diferentes maneras el ciclo de vida organizacional y, por ese motivo, tenemos modelos de ciclo de vida diferenciados. El Cuadro 1 sintetiza cinco de esos modelos presentados en la literatura.

Autores/Modelos	Fases	Síntesis del modelo
Quinn y Cameron (1983)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Etapa Emprendedor</li> <li>- Etapa de Colectividad</li> <li>- Etapa de Formalización y Control</li> <li>- Etapa de Formación de Estructura</li> </ul>	Elaboraron un modelo síntesis a partir de la revisión de otros nueve modelos existentes. Buscaron asociar criterios de eficacia organizacional con las fases del ciclo de vida.
Miller y Friesen (1984)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nacimiento</li> <li>- Crecimiento</li> <li>- Madurez</li> <li>- Renacimiento</li> <li>- Declive</li> </ul>	Realizaron tests empíricos. Principal contribución fue determinar que no existe una secuencia determinada de desarrollo y que es posible retroceder en las etapas del ciclo de vida.
Baker y Cullen (1993)		Foco en los extremos, empresas jóvenes y pequeñas y empresas grandes y viejas. Investigaron el nivel de reorganización administrativa en empresas en diferentes etapas del ciclo de vida.
Moores y Yuen (2001)		Desarrollaron un estudio basado en el modelo de ciclo de vida de Miller y Friesen (1984), a fin de verificar el nivel de formalización del Sistema de Contabilidad Gerencial, en las diferentes etapas del ciclo de vida organizacional.
Lester, Parnell y Carraher (2003)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Existencia</li> <li>- Supervivencia</li> <li>- Éxito</li> <li>- Rejuvenecimiento</li> <li>- Declive</li> </ul>	El modelo desarrollado se basó en el de Miller y Friesen (1984) y fue elaborado para que pudiese ser usado en cualquier tipo de organización. Buscaron relacionar el ciclo de vida organizacional con estrategia competitiva y desempeño.

**Cuadro 1.** Modelos de ciclo de vida organizacional

Fuente: Marques (2011)

En este estudio, se optó por el modelo de Miller y Friesen (1984). Este fue escogido por tratarse de un modelo ampliamente conceptual, resultado de tests empíricos, y también contribuyó para determinar que no existe una secuencia de desarrollo y que es posible que las organizaciones retrocedan en las etapas del ciclo de vida.

Miller y Friesen (1984) elaboraron una categoría que pudiese ser útil para prever diferencias entre características ambientales y organizacionales (como diferencias en la estrategia, en la estructura o en el estilo de toma de decisión), en diferentes etapas del ciclo de vida organizacional. La principal motivación tiene relación con el hecho de que los estudios existentes no posean una base empírica sólida, pues fueron realizados de forma *cross-sectional*, y así identificaban características estáticas de diferentes organizaciones en diferentes etapas del ciclo de vida.

Beuren y Pereira (2013) analizaron 15 artículos que relacionan ciclo de vida organizacional y controles de gestión publicados en periódicos nacionales e internacionales. Los autores observaron que modelo para identificación del ciclo de vida más recurrente en las pesquisas internacionales analizadas es el propuesto por Miller y Friesen (1984). Además de eso, los autores señalan que el abordaje del tema no es continuo, pero que todavía hay espacio para publicaciones en los periódicos. Observaron también dispersión en la autoría de los artículos sobre el tema y sus respectivas afiliaciones institucionales, tanto en ámbito nacional como internacional.

Después de la realización de una revisión bibliográfica, Miller y Friesen (1984) elaboraron un modelo de ciclo de vida organizacional compuesto por cinco etapas: nacimiento, crecimiento, madurez, rejuvenecimiento y declive.

En la fase inicial, llamada nacimiento, es donde la empresa intenta tornarse viable. Las principales características son: empresas jóvenes, dominadas por sus propietarios y con una estructura simple e informal. Scott (1971) llama a esa fase Etapa 1; Greiner (1972) la llama Fase Creativa; Lippitt y Schmidt (1967) Fase de Nacimiento; y Quinn y Cameron (1983), de Fase Emprendedora (Miller & Friesen, 1984).

En la segunda fase, denominada Crecimiento, tenemos la expectativa de que la empresa haya establecido sus habilidades distintivas y obtenido éxito con el producto. Definida por Downs (1967) como Etapa del Crecimiento Rápido y por Lyden (1975), de Segunda Etapa. El énfasis es alcanzar rapidez en el crecimiento de las ventas y acumular recursos para obtener ventajas. En general, existe el establecimiento de una estructura funcional, con poca delegación de autoridad a gerentes y formalización de procedimientos (Miller & Friesen, 1984).

La fase de madurez tiene como característica la estabilización del nivel de ventas, decrecimiento del nivel de innovación y el establecimiento de una estructura organizacional más burocrática. En esta etapa, las metas se tornan funcionalmente homogéneas y eficientes. Quinn y Cameron (1983) sugieren la idea de la fase de formalización y control, por Scott (1971) como Etapa 2; Greiner (1972) la define como Etapa de Dirección; Katz y Kahn (1978), como Fase de la Organización Estable (Miller & Friesen, 1984).

La fase del renacimiento equivale a la fase de formación de estructura de Quinn y Cameron (1983), la tercera fase de Scott y a la fase de coordinación de Greiner (1972). En esta fase, ocurre la diversificación y expansión del producto y del mercado. Las empresas adoptan estructura dividida a fin de tratar con mercados más complejos y heterogéneos. Hay énfasis en controles más sofisticados y sistemas de planificación (Miller & Friesen, 1984).

La fase final, o el declive, tiene como perfil la estagnación en el mercado, caída de la rentabilidad en virtud de los desafíos externos y de la falta de innovación, llevando al declive de las empresas. Downs (1967) la define como Fase de la Desaceleración y Lyden (1975) y Kimberly y Miles (1980), como Cuarta Fase (Miller & Friesen, 1984).

Pesquisas en el área de la Contabilidad Gerencial han utilizado los modelos de ciclo de vida organizacional para relacionar con los instrumentos de la Contabilidad Gerencial. Abatecola (2013) discurre sobre cuáles son los factores clave para la supervivencia o fracaso de las organizaciones pueden estar asociados a diferentes etapas del ciclo de vida organizacional, con énfasis sobre adaptación organizacional.

Cunha, Klann y Lavarda (2013) analizaron los artículos sobre el abordaje del ciclo de vida organizacional en nivel internacional, levantando los principales tópicos asociados con los Controles Gerenciales. Cunha, Klann y Lavarda (2013, p. 184) observaron en los artículos la búsqueda de la relación del ciclo de vida organizacional con diversos aspectos, como:

- a) sus implicaciones en la respuesta del mercado de acciones para las medidas de desempeño contable;
- b) su efecto sobre prácticas de Controles Gerenciales en las empresas de rápido crecimiento y caracterizadas por la intensidad de aplicación de recursos en pesquisa y desarrollo;
- c) su influencia con variables condicionales sobre el Sistema de Control Gerencial en organizaciones de servicios;
- d) como la etapa del ciclo de vida organizacional y la existencia de inversores de capital de riesgo en la empresa afectan al uso de Sistemas de Control Gerencial, como plan de negocios, presupuesto y técnicas de control gerencial;
- e) si el uso del sistema de costeo ABC difiere entre las empresas en diferentes etapas del ciclo de vida organizacional; y
- f) la estructura de la Contabilidad Gerencial y sistemas de control en los etapas de crecimiento y renacimiento (Cunha *et al.*, 2013).

En este estudio, se analiza el ciclo de vida organizacional con el proceso de planificación en sus tres modalidades: Planificación Estratégica, Presupuesto y Control Presupuestario.

### 3. Contabilidad Gerencial y Planificación

Desde su surgimiento, la Contabilidad es una de las herramientas que visa esclarecer, de forma objetiva, los actos y hechos que ocurrieron en el patrimonio de las organizaciones, con el intuito de suplir las necesidades de información. Se puede decir que la Contabilidad se instituyó como una gran herramienta gerencial, considerada instrumento de relevancia en la generación de informaciones, utilizando los principios y de las técnicas contables necesarias para alcanzar su finalidad. La Contabilidad Gerencial es de fundamental importancia, pues permite la implementación y el control de la Planificación Estratégica (Fezatti, Guerreiro, Aguiar & Gouvêa, 2007).

Los informes de la Contabilidad Gerencial abarcan los diferentes niveles jerárquicos y funcionan como herramientas importantes para tomas de decisiones y acaban influenciando el proceso de Planificación Estratégica empresarial y el presupuesto.

Las mudanzas que la Contabilidad Gerencial sufre en las últimas décadas la tornó una de las principales herramientas de la gestión empresarial. Hacer uso de una estrategia de desarrollo implica no solamente conocer la naturaleza de un negocio, sino también utilizar la información adecuada para la toma de decisiones que puede traer beneficios tanto a la empresa como a sus accionistas, colaboradores, proveedores y clientes (Barros, 2008).

Barros (2008) define la Contabilidad Gerencial como uno de los recursos más importantes para subsidiar la administración de una empresa, en que sus informes alcanzan todos los niveles jerárquicos y funcionan como herramientas indispensables en las tomas de decisiones, influenciando fuertemente en el proceso de planificación y en el presupuesto. A partir de la Contabilidad Gerencial, es posible la implementación y el control de la Planificación Estratégica en las organizaciones (Frezatti *et al.*, 2007).

#### 3.1 Planificación Estratégica

Con el desarrollo de técnicas y procesos administrativos, las decisiones que por ventura precisan ser tomadas tendrán una base más asertiva. Lunkes (2008) comenta que la planificación ha evolucionado a través de los tiempos en la cual precisó adaptarse a las nuevas condiciones y exigencias del mercado.

La Planificación Estratégica está relacionada con los objetivos de largo plazo y con estrategias y acciones para alcanzarlos, que interfieren en todas las áreas organizacionales. Es un proceso administrativo que proporciona sustentación metodológica para el establecimiento del mejor rumbo a ser tomado por la empresa, visando optimizar el grado de interacción con factores externos y actuando de forma diferenciada (Oliveira, 2010).

Por tanto, la Planificación Estratégica puede ser entendida como el proceso por el cual se toman las decisiones del camino que la empresa deberá seguir en los próximos años. De esa forma, la Planificación Estratégica es definida para períodos largos de tiempo y busca analizar el ambiente interno y externo a fin de definir el rumbo a ser tomado por la empresa. Lunkes (2008) afirma que la Planificación Estratégica es definida para períodos de cinco o más años. El autor destaca asimismo cuatro características de la Planificación Estratégica: abarca informaciones cualitativas, decide hacia dónde la empresa va, evalúa el ambiente dentro del cual ella va a operar y desarrolla estrategias para alcanzar el objetivo pretendido.

Según Frezatti (2007) los elementos componentes de la Planificación Estratégica son: la visión, la misión, objetivos de largo plazo, análisis del ambiente externo e interno, establecimiento de estrategias, proyectos y planes de largo plazo. La visión representa la imagen que la organización tiene y la que proyecta hacia el futuro, mientras que la misión representa la razón de la existencia de la organización justificando su papel frente a la sociedad.

El análisis externo sirve para detectar amenazas u oportunidades en el ambiente externo. Oportunidad es una fuerza ambiental incontrolable por la empresa, que puede favorecer su acción estratégica, siempre que sea identificada y aprovechada de modo satisfactorio. La amenaza también puede ser definida como una fuerza ambiental incontrolable, pero que puede perjudicar la acción estratégica de la empresa. Mientras el análisis externo es ejecutado, se debe atentar para el escenario político, económico, fis-

cal y social, pues pueden afectar de forma directa o indirecta al negocio. Por otro lado, el análisis interno se orienta para analizar puntos fuertes y débiles de la organización, buscando identificar necesidades de recursos requeridos para que la empresa alcance sus objetivos (Frezatti, 2007).

La estrategia comprende las acciones que deberán ser ejecutadas. Es la manera por la cual una empresa quiere alcanzar sus objetivos en un ambiente marcado por la competitividad y que está en constantes mudanzas. Los planes de largo plazo complementan el modelo de Planificación Estratégica propuesto por Frezatti (2007). Debe ser implementado a partir del presupuesto y acompañado por el control presupuestario y contener la evaluación financiera de todo plan estratégico, por medio de demostraciones de resultado, balances y flujos de caja para el período de largo plazo. Además de eso, la Planificación Estratégica depende de instrumentos tácticos que transforman las decisiones de largo plazo en algo concreto; está constituida de una herramienta para implementar las decisiones del plan estratégico, permitiendo enfocar e identificar sus acciones.

### 3.2 Presupuesto

El presupuesto es un importante instrumento para la planificación de las empresas. Las prácticas presupuestarias evolucionaron a lo largo del tiempo principalmente en función de la utilización de este como instrumento de políticas gubernamentales. El presupuesto es el artefacto gerencial más utilizado en las organizaciones y se tornó el elemento central de muchos sistemas de gestión usados por las empresas, pues permite un gerenciamiento central (Bornia & Lunkes, 2007).

El presupuesto representa para las empresas un instrumento importante para la planificación y control de sus actividades en corto plazo (Horngrem, Sundem, & Stratton, 2004; Anthony & Govindarajan, 2006; Atkinson, Banker, Kaplan, & Young, 2008). Se constituye en un plan financiero para implementar la estrategia de la empresa, durante un determinado período (Frezatti, 2007).

Así pues, el presupuesto se constituye en una herramienta que va a implantar el programa aprobado por la Planificación Estratégica, traduciendo los planes de largo plazo del negocio en un plan operacional anual (Lunkes, 2008). De acuerdo con Atkinson *et al.* (2008), el presupuesto es un medio de que la empresa comunique sus metas de corto plazo a todos sus miembros. El presupuesto también coordina muchas actividades de la empresa, como, por ejemplo, las actividades de compras, ventas, producción y administrativas, y auxilia en la identificación de problemas de coordinación de esas actividades.

Hornngrem *et al.* (2004) comentan que muchas personas visualizan el presupuesto como un limitador de los gastos. No obstante, las empresas lo utilizan no solamente como un limitador de los gastos, sino también como un medio para focalizar la atención en sus operaciones y finanzas.

### 3.3 Control Presupuestario

Frezatti (2007) comenta que planificar sin controlar es una falacia y desperdicio de tiempo y energía. Significa que la energía fue gastada por los gestores decidiendo el futuro, sin que se pueda saber si los objetivos están siendo alcanzados. El control es fundamental para el entendimiento del grado de desempeño alcanzado y cuán próximo el resultado deseado se situó en relación a lo planeado.

El control es importante para que la empresa sepa cuánto cumplió con lo que fue planeado. Así, será posible analizar si alcanzó, o no, los objetivos y metas trazados en la Planificación Estratégica. El control presupuestario proporciona el *feedback* para orientar a los gestores sobre su desempeño y reorientar sus actividades y prioridades, alimentando el proceso de planificación (Frezatti *et al.*, 2010).

Lau (1999) comenta que la planificación eficaz garantiza que las metas sean cuidadosamente escogidas, y el control eficaz garantiza que el plan de acción escogido sea implementado adecuadamente, garantizando así que los objetivos sean alcanzados. Planificación sin el control complementario no tendrá éxito. De la misma forma, los controles no son significativos sin una apropiada planificación.

## 4. Método y Técnicas de la Pesquisa

En esta sección, se presentan el método y los procedimientos utilizados para realización de la pesquisa. Se describe sobre la delimitación de la pesquisa, la definición de la población y muestra, instrumento de la pesquisa y la forma de colecta y análisis de los datos.

### 4.1 Delineación de la Pesquisa

En lo referente a la tipología de la pesquisa, este estudio es delineado a partir de tres abordajes referentes: a) al problema de pesquisa; b) a los objetivos; c) a los procedimientos. La presente pesquisa fue desarrollada por medio de una pesquisa descriptiva (en lo referente a los objetivos) con abordaje cuantitativo en relación al problema.

Conforme Cervo y Bervian (1996, p. 66), “la pesquisa descriptiva observa, analiza y correlaciona hechos o fenómenos (variables) sin manipularlos”. Afirman asimismo que la pesquisa descriptiva “procura descubrir, con la previsión posible, la frecuencia con que un fenómeno ocurre, su relación y conexión con otros, su naturaleza y características”. Conforme Hair, Babin, Money y Samouel (2005), se recomienda utilizar el abordaje cuantitativo en procedimientos descriptivos, en los cuales se procura descubrir y clasificar la relación entre variables, buscar la validación de hechos, encontrar estimativas y relacionamientos y comprobar hipótesis.

Este estudio se caracteriza como descriptivo con abordaje cuantitativo, una vez que procura identificar y describir las etapas del ciclo de vida organizacional pautadas en el modelo de Miller y Friesen (1984) de las empresas prestadoras de servicios contables del Estado de Santa Catarina. Asimismo, como característica de un estudio descriptivo, esta pesquisa procura identificar el establecimiento de relaciones entre variables, como la relación de las diferentes etapas del ciclo de vida organizacional con el proceso de planificación de las empresas prestadoras de servicios contables.

En lo que concierne a los procedimientos, se caracteriza como pesquisa de análisis o *survey*. Gil (2002, p. 50) comenta que en este tipo de pesquisa “se procede a la solicitud de informaciones a un grupo significativo de personas acerca del problema estudiado, para, a continuación, [...] obtenerse las conclusiones correspondientes a los datos colectados”. De ese modo, en este estudio fue aplicado un cuestionario a una determinada población. La población de esta pesquisa comprendió las 2.079 empresas prestadoras de servicios contables del Estado de Santa Catarina, que estaban inscritas en el Consejo Regional de Contabilidad [CRCSC] en el año 2012.

La colecta de los datos fue realizada vía cuestionario electrónico elaborado en el *Google Docs*. Se entró en contacto por *e-mail* y teléfono con el CRCSC para presentación de la pesquisa y para solicitar que el Consejo encaminase el cuestionario a los propietarios de las empresas prestadoras de servicios contables. El cuestionario fue enviado para todas las empresas prestadoras de servicios contables de Santa Catarina durante la segunda quincena del mes de marzo de 2012 hasta abril, siendo que se obtuvieron 116 respuestas válidas para análisis, representando una muestra compuesta por un 5,6% de la población.

### 4.2 Instrumento de la Pesquisa

Los instrumentos de pesquisa son las técnicas o procesos utilizados para colecta de datos. Marconi y Lakatos (2005) explican que son varios los procedimientos para la realización de la colecta de datos, que modifican conforme las circunstancias o con el tipo de investigación. Las técnicas de pesquisa pueden ser: documental, observación, entrevista, cuestionarios, análisis de contenido, entre otras. En el caso de esta pesquisa, el instrumento de pesquisa adoptado es el cuestionario.

El cuestionario contiene dos bloques, siendo que el primero abarca veinte cuestiones para identificar en qué etapa del ciclo de vida las organizaciones se encuentran. Para tanto, se adaptó el cuestionario utilizado por Frezatti *et al.* (2010), utilizando una escala ordinal creciente de 1 a 5, en que 1= Discuerdo Totalmente, 2= Discuerdo, 3= Indiferente, 4= Concuerdo, 5= Concuerdo Totalmente. El Cuadro 2 evidencia las asertivas utilizadas en el cuestionario para identificación de la etapa de ciclo de vida de las empresas.

Numeración	Indicadores para mensuración de la etapa del ciclo de vida	Ciclo de Vida Organizacional
1	Como organización, somos menores que la mayoría de nuestra competencia.	Nacimiento
2	Como empresa, somos mayores que la mayoría de nuestra competencia, pero no tan grandes como deberíamos ser.	Madurez
3	Somos una organización con socios, gerentes y coordinadores.	Rejuvenecimiento
4	El poder decisorio de la organización está en las manos del fundador de la empresa.	Nacimiento
5	El poder decisorio de la organización es dividido entre muchos socios, gerentes y coordinadores.	Crecimiento
6	El poder decisorio de la organización está en las manos de un gran número de socios.	Madurez
7	La estructura organizacional de la empresa puede ser considerada simple.	Nacimiento
8	La estructura organizacional de la empresa está basada en la visión funcional.	Madurez
9	El estilo de decisión lleva en cuenta la innovación y el riesgo.	Rejuvenecimiento
10	La estructura organizacional de la empresa es divisional con sofisticado sistema de control.	Rejuvenecimiento
11	La estructura organizacional de la empresa es centralizada con pocos sistemas de control.	Declive
12	En la organización tenemos varias especializaciones (contadores, abogados, administradores, etc.) y, con eso nos tornamos diferenciados.	Crecimiento
13	El procesamiento de informaciones en la organización puede ser descrito como monitorizador de desempeño y facilitador de comunicación entre los departamentos.	Crecimiento
14	El procesamiento de informaciones en la organización puede ser descrito como simple, en el estilo "boca a boca".	Nacimiento
15	El procesamiento de informaciones es sofisticado y necesario para la producción eficiente y para alcanzar los resultados requeridos.	Madurez
16	El procesamiento de informaciones es sofisticado y utilizado en la coordinación de diversas actividades para mejor servir a los clientes de diferentes portes y segmentos.	Rejuvenecimiento
17	El procesamiento de informaciones no es muy sofisticado.	Declive
18	El procesamiento de informaciones es utilizado de manera no plena.	Declive
19	El proceso decisorio es centralizado en la alta administración, considerado no muy complejo.	Declive
20	Las decisiones se tornan menos dependientes de las opiniones de los socios y son más centradas entre los gerentes y coordinadores.	Crecimiento

**Cuadro 2.** Indicadores para mensuración de la etapa de ciclo de vida

Fuente: adaptado de Frezatti *et al.* (2010, p. 391)

Se observan en el Cuadro 2 las asertivas utilizadas para identificar la etapa del ciclo de vida de las empresas prestadoras de servicios contables. Son considerados cinco posibles etapas: nacimiento, crecimiento, madurez, rejuvenecimiento y declive.

El segundo bloque del instrumento de pesquisa está constituido por veintitrés preguntas, que tienen por finalidad verificar los artefactos de planificación utilizados por las empresas prestadoras de servicios contables. En este caso, utilizó una escala binaria, en que 1 representaba “sí” y 0 representaba “no”. Para alcanzar ese objetivo, se adaptó el *constructo* utilizado por Frezatti *et al.* (2010), pudiendo ser visualizado en el Cuadro 3.

Artefactos considerados	Ítems para mensuración de los artefactos
Planificación Estratégica	Visión
	Misión
	Objetivo de largo plazo
	Análisis de escenarios externos
	Análisis de escenarios internos
	Estrategias
	Plan de inversión
	Planes operacionales de largo plazo
	BSC ( <i>Balanced Scorecard</i> ) como etapa de control
Presupuesto	Premisas económico-financieras
	<i>Plan de marketing</i>
	Plan de RH
	Plan de inversión en el activo permanente
	Balance Patrimonial proyectado
	Balance del Resultado del Ejercicio proyectado
	Flujo de Caja proyectado
Control Presupuestario	Acompaña todas las líneas del balance, confrontando lo presupuestado con lo realizado.
	Acompaña todas las líneas de la demostración de resultado, confrontando lo presupuestado con lo realizado.
	Acompaña todas las líneas del flujo de caja, confrontando lo presupuestado con lo realizado.
	Acompaña todas las líneas de costes y gastos, confrontando lo presupuestado con lo realizado.
	Acompaña el Valor Económico Agregado (EVA), confrontando lo presupuestado con lo realizado.
	Acompaña los indicadores clave, confrontando lo previsto con lo realizado.
	Acompaña el valor de la empresa.

**Cuadro 3.** Indicadores para mensuración de los artefactos de planificación

Fuente: adaptado de Frezatti *et al.* (2010, p. 392)

De ese modo, se observa que el instrumento de pesquisa tuvo el intuito de identificar las etapas de ciclo de vida de las organizaciones, así como los artefactos utilizados en el proceso de planificación. En total, fueron adaptadas 43 cuestiones del estudio de Frezatti *et al.* (2010), además de contener características de las empresas y del perfil de los que respondieron.

### 4.3 Colecta y Análisis de los Datos

De pose de las 116 respuestas, se procedió a la tabulación de los datos en una planilla electrónica para a continuación iniciar el análisis de los datos. En el primer bloque del cuestionario, fueron calculadas las puntuaciones totales de cada una de las empresas. Por tanto, las empresas prestadoras de servicios contables fueron clasificadas en la etapa que obtuvieron mayor puntuación, una vez que la escala utilizada fue definida como creciente.

No obstante, fueron observados algunos casos en que hubo empate en la puntuación, y las empresas tuvieron más de una clasificación, o sea, obtuvieron la misma puntuación en etapas distintas de ciclo de vida. Para contornar el problema del empate en la clasificación, se hizo el uso del análisis discriminante.

El análisis discriminante “auxilia a identificar cuáles son las variables que diferencian los grupos y cuántas de esas variables son necesarias para obtener la mejor clasificación de los individuos de una determinada población” (Mário, 2011, p. 234). A continuación, en el segundo bloque, se inició el análisis del nivel de utilización de los artefactos de la planificación de las empresas analizadas. Por fin, se analizó la correlación entre el ciclo de vida organizacional y el nivel de planificación de las empresas que hicieron parte de la pesquisa.

## 5. Descripción y Análisis de los Resultados

### 5.1 Etapas del ciclo de vida organizacional de las empresas prestadoras de servicios contables

Primeramente, se realizó la clasificación de las empresas en las diferentes etapas de ciclo de vida organizacional, llevando en consideración las respuestas obtenidas en las asertivas. De esa forma, las empresas de la muestra presentaron características de todos los ciclos. No obstante, algunas revelaron características más destacadas en un ciclo específico, mientras que otras presentaron fuertes características de dos o tres ciclos.

En el caso de ocurrir la clasificación en más de un ciclo, se utilizó como criterio de desempate la elección del menor ciclo. Por ejemplo, la empresa “E3” presentó fuertes características en dos ciclos: crecimiento y rejuvenecimiento. En este caso, la empresa “E3” fue clasificada en crecimiento. La Tabla 1 demuestra la cantidad de empresas clasificadas en cada etapa de ciclo de vida organizacional, utilizando el modelo de Miller y Friesen (1984).

Tabla 1

**Clasificación de las etapas de ciclo de vida organizacional**

Etapa	Cantidad de empresas	Frecuencia relativa (%)
Nacimiento	49	42,24
Crecimiento	16	13,79
Madurez	9	7,76
Rejuvenecimiento	28	24,14
Declive	14	12,07
<b>Total</b>	<b>116</b>	<b>100,00</b>

Fuente: datos de la pesquisa

Se observa que la mayor parte de las empresas fueron clasificadas en la etapa de nacimiento, representando el 42,24%, seguidas de la etapa de rejuvenecimiento, con el 24,24%. Para confirmar la clasificación en las etapas de ciclo de vida, fue utilizada la técnica multivariada denominada análisis discriminante. Según Mário (2011, p. 233), “el análisis discriminante es una de las técnicas que se desarrollaron para auxiliar al pesquisador en la clasificación o pre-clasificación de un elemento de un determinado grupo, economizando tiempo y esfuerzos”. Para que la técnica pueda ser validada, esta precisa presentar una característica que consiste en la utilización de un conjunto de informaciones obtenidas vía variables independientes (cuantitativa, métrica) para, de esa forma, extraer un valor de una variable dependiente (naturaleza cualitativa, no métrica) que posibilite clasificarlas de modo adecuado.

En el análisis discriminante, para garantizar que los resultados de la pesquisa sean consistentes, se hace necesario comprobar algunos presupuestos, o sea, algunas condiciones deben ser atendidas. Esos presupuestos son: normalidad multivariada, linealidad, ausencia de *outlier*, ausencia de multicolinealidad.

La normalidad multivariada de las variables representa la condición/presupuesto de que la combinación lineal entre las variables de las funciones debe seguir una distribución normal. El no cumplimiento a esa condición puede comprometer la validez del modelo, porque esos modelos utilizan tests de significancia que las variables deben seguir en una distribución normal.

Para comprobar la normalidad multivariada de las variables, se aplicó el test *One-Sample Kolmogorov-Smirnov* en el SPSS, con nivel de significancia del 5%. Considerando que la hipótesis nula presupone que los datos siguen una distribución normal y la hipótesis alternativa presupone que los datos no siguen una distribución normal, los resultados del test son expresados en la Tabla 2.

Tabla 2

**Resultados del test de normalidad de los datos**

		Nasc	Cresc	Matur	Rejuv	Decli
N		116	116	116	116	116
Normal Parameters (a,b)	Mean	12.8534	11.4397	11.7672	12.8534	11.9569
	Std. Deviation	3.28171	3.49481	2.54817	3.38861	3.34246
Most Extreme Differences	Absolute	.138	.087	.111	.091	.117
	Positive	.059	.087	.110	.091	.087
	Negative	-.138	-.071	-.111	-.090	-.117
Kolmogorov-Smirnov Z		1.492	.942	1.198	.978	1.262
Asymp. Sig. (2-tailed)		.023	.337	.113	.294	.083

Fuente: datos de la pesquisa

Se nota que no hay evidencia para rechazar la hipótesis nula para las variables: crecimiento, madurez, rejuvenecimiento y declive ( $\text{sig.} > 0,05$ ). De esa forma, los datos están distribuidos de forma normal, atendiendo al primer presupuesto de la técnica de análisis discriminante, excepto la variable Nacimiento, que no presentó distribución normal ( $\text{sig.} 0,023 < 0,05$ ).

De acuerdo con Mário (2011), un simple test para comprobar la normalidad de los datos es verificar el histograma. Un histograma es la representación gráfica de una variable y retrata los valores de los datos dentro de una categoría de los datos. Así pues, observando el histograma resultante de las ocurrencias de la variable Nacimiento, se verifica que este representa una distribución normal, o sea, un estándar de referencia utilizado en los métodos estadísticos.

Además de eso, Mário (2011) argumenta que puede ser llevado en consideración el Teorema del Límite Central, el cual preconiza que, a pesar de que no se conozca la distribución de la población, o incluso si esta no presentare normalidad, las distribuciones de muestra se tornan normales se tuviéremos a disposición una muestra lo suficientemente grande. En ese sentido, es posible suponer normalidad en la variable nacimiento, a través de la visualización del histograma y del tamaño de la muestra (116 empresas).

La linealidad que corresponde a otro presupuesto a ser atendido “se refiere a la combinación lineal entre todas las variables independientes.” (Mário, 2011, p. 243). Por otro lado, Hair Jr., Black, Babin, Anderson y Tatham (2009, p. 86) aseguran que “el modo más común de evaluar la linealidad es examinar diagramas de dispersión de las variables e identificar cualquier estándar no lineal de los datos”. De esa forma, analizando los diagramas de dispersión de los datos, se ratificó que no existe linealidad entre las variables independientes, atendiendo así al segundo presupuesto de la técnica del análisis discriminante.

En lo referente al tercer presupuesto del análisis discriminante, que se refiere a la ausencia de *outliers*, o sea, datos discrepantes o muy diferentes de las demás observaciones, se utiliza el análisis de los gráficos de caja (*Boxplot*). Se procedió al análisis y no fue constatada presencia de *outliers*.

En la secuencia, se analiza la no ocurrencia de multicolinealidad correspondiente al cuarto presupuesto. La multicolinealidad tiene lugar cuando dos o más variables independientes del modelo exhiben informaciones parecidas, o sea, presentan alto grado de correlación. Una alta correlación distorsiona el real efecto de los coeficientes de las variables (dependientes e independientes) y puede perjudicar la habilidad predictiva del modelo. Para evaluar la relación entre las variables, se utilizan los resultados obtenidos de las matrices de covariancia y correlación (Fávero, Belfiore, Silva, & Chan, 2009). La matriz de covariancia y correlación puede ser observada en la Tabla 3.

Tabla 3

**Matrices de covariancia y correlaciones**

		Nasc	Cresc	Matur	Rejuv	Decli
Covariance	Nasc	5.270	-1.293	.035	-.388	2.594
	Cresc	-1.293	6.702	2.150	3.884	-.569
	Matur	.035	2.150	4.487	3.040	.329
	Rejuv	-.388	3.884	3.040	6.115	-.404
	Decli	2.594	-.569	.329	-.404	7.312
Correlation	Nasc	1.000	-.218	.007	-.068	.418
	Cresc	-.218	1.000	.392	.607	-.081
	Matur	.007	.392	1.000	.580	.057
	Rejuv	-.068	.607	.580	1.000	-.060
	Decli	.418	-.081	.057	-.060	1.000

Fuente: datos de la pesquisa

El problema de la multicolinealidad ocurre cuando las variables independientes son muy correlacionadas, dificultando el desmembramiento de los efectos de cada una de ellas sobre la variable dependiente (Mário, 2011). Para Hair Jr *et al.* (2009), valores elevados (mayores o iguales 0,90) de correlación indica presencia de multicolinealidad. Analizando la Tabla 3, se nota que no hay multicolinealidad entre las variables y, por tanto, se atiende al cuarto presupuesto del análisis discriminante.

Se nota que las características de la etapa de las empresas, Nacimiento y Madurez, son las que menos se relacionan (0.007). Por otro lado, las características Crecimiento y Rejuvenecimiento presentan fuerte correlación (0.607). Por medio del test Box's M, se consigue confirmar si hubo, o no, la violación de la igualdad entre las matrices de covariancia. En este test, la hipótesis nula tiene como premisa que no hay diferencias significativas entre los grupos, o sea, hay homogeneidad de las matrices de variancia y covariancia (Fávero *et al.*, 2009).

Analizando los resultados del test Box's M, se verifica violación de la premisa ( $\text{sig } 0.002 < 0.05$ ), o sea, las matrices de covariancia entre los grupos no son homogéneas y no fue atendido el último presupuesto.

Mário (2011) destaca que ese problema puede ser debido al tamaño de la muestra o por la ausencia de la normalidad multivariada y que, a pesar de las premisas haber sido violadas, el *software* no dejó de proporcionar las demás etapas, indicando que las violaciones no están imposibilitando la pesquisa.

Para finalizar, se procesó el análisis discriminante con el intuito de confirmar la correcta clasificación de las empresas en lo referente al ciclo de vida organizacional. En el caso de las empresas que habían sido clasificadas en más de un etapa, se decidió clasificar en la etapa menos avanzada encontrado. Por ejemplo, si la empresa tenía puntuación empatada para el ciclo Nacimiento y Declive, fue clasificado en Nacimiento. En la Tabla 4, se encuentran los resultados encontrados.

Tabla 4

**Clasificación de las empresas por medio del análisis discriminante**

Empresa	Actual Group	Predicted Group	Empresa	Actual Group	Predicted Group	Empresa	Actual Group	Predicted Group
1	1	1	40	2	2	79	1	1
2	1	1	41	5	5	80	2	2
3	2	2	42	4	4	81	2	2
4	5	5	43	1	1	82	4	4
5	1	1	44	1	1	83	4	4
6	1	2(**)	45	1	1	84	1	1
7	4	4	46	1	1	85	4	4
8	4	4	47	5	5	86	1	1
9	5	5	48	3	3	87	1	1
10	1	1	49	4	4	88	1	1
11	4	4	50	2	2	89	4	4
12	1	1	51	2	2	90	4	4
13	4	4	52	1	1	91	4	4
14	1	2(**)	53	1	1	92	1	1
15	1	1	54	1	1	93	1	1
16	4	4	55	4	4	94	1	1
17	4	4	56	1	5(**)	95	2	2
18	1	1	57	3	3	96	5	5
19	1	1	58	2	2	97	5	5
20	1	1	59	2	2	98	3	3
21	1	1	60	3	3	99	1	1
22	5	3(**)	61	1	1	100	4	4
23	1	5(**)	62	4	4	101	5	5
24	1	1	63	3	3	102	1	1
25	1	1	64	4	2(**)	103	1	1
26	1	1	65	1	1	104	1	1
27	5	5	66	5	5	105	4	4
28	1	1	67	4	4	106	3	3
29	2	2	68	2	2	107	1	5(**)
30	5	5	69	4	4	108	4	4
31	1	1	70	4	4	109	3	3
32	4	4	71	1	1	110	3	3
33	4	3(**)	72	5	5	111	4	4
34	1	1	73	2	2	112	2	2
35	1	1	74	2	2	113	1	1
36	1	1	75	5	5	114	1	1
37	4	4	76	3	3	115	5	5
38	1	1	77	2	2	116	2	2
39	4	4	78	1	1			

Fuente: datos de la pesquisa

En la Tabla 4, en la columna *actual group*, son presentadas las etapas de ciclo de vida organizacional en que las empresas fueron inicialmente clasificadas, mientras que en la columna *predicted group* son presentadas las etapas en que las empresas fueron nuevamente clasificadas por el análisis discriminante. El número 1 equivale al Nacimiento, el 2 al Crecimiento, el 3 A la Madurez, el 4 Al Rejuvenecimiento y el 5 al Declive.

Inicialmente, las empresas 6 y 14 habían sido clasificadas en la etapa de Nacimiento, no obstante, el análisis discriminante las clasificó en la etapa de Crecimiento. Las empresas 23, 56 y 107 habían sido clasificadas en la etapa de Nacimiento, pero la clasificación realizada por la técnica estadística apunta a la etapa de declive. Por otro lado, la empresa 22, que había sido clasificada en la etapa de declive, recibió una nueva clasificación, pasando para la etapa de Madurez. También las empresas 33 y 64, que estaban en la etapa de Rejuvenecimiento, pasaron para la etapa de Madurez y Crecimiento, respectivamente.

La Tabla 5, presenta la cantidad de empresas clasificadas por etapa de ciclo de vida después de la aplicación del análisis discriminante.

Tabla 5

**Cantidad de empresas por etapa después de la aplicación del análisis discriminante**

Etapa	Cantidad de empresas	Frecuencia relativa (%)
Nacimiento	46	39,66
Crecimiento	17	14,66
Madurez	11	9,48
Rejuvenecimiento	26	22,41
Declive	16	13,79
<b>Total</b>	<b>116</b>	<b>100,00</b>

Fuente: datos de la pesquisa

Al comparar la Tabla 5 con los resultados presentados en la Tabla 1, se nota que la cantidad de empresas en la etapa de Nacimiento y Rejuvenecimiento disminuyó, mientras que la cantidad de empresas en el nivel de Crecimiento, Madurez y Declive aumentó. No obstante, en este estudio no hubo alteraciones significativas en función de la aplicación del análisis discriminante. Se observa que las empresas prestadoras de servicios contables están clasificadas en distintas etapas de ciclo de vida organizacional, con predominancia en la etapa de Nacimiento y Rejuvenecimiento.

## 5.2 Nivel de Planificación de las Empresas Pesquisadas

Con el intuito de hacer una evaluación de las variables referentes al perfil de la planificación de las empresas prestadoras de servicios contables (Planificación Estratégica, Presupuesto y Control Presupuestario), se utilizó una escala binaria, en que 1 representaba “sí” y 0 representaba “no”. Las variables de los ítems utilizados para mensurar los artefactos de planificación fueron presentadas en el Cuadro 3.

Se destaca que fueron considerados 9 ítems para Planificación Estratégica, 7 ítems para Presupuesto y para Control Presupuestario. Así, la cantidad mínima de puntos que cada empresa podría computar por variable sería 0 (si no utilizase el artefacto), y la cuantía máxima sería 9 para Planificación Estratégica y 7 para Presupuesto y para Control Presupuestario. Se procedió a la suma de esos ítems y se calcularon las medias aritméticas y la proporción. Los resultados se presentan evidenciados en la Tabla 6.

Tabla 6

**Nivel de utilización de los artefactos de planificación**

Artefactos	Planificación estratégica	Presupuesto	Control presupuestario
Puntuación máxima	9	7	7
Media	5,44	3,58	3,33
Proporción	60,5%	51,1%	47,6%

Fuente: datos de la pesquisa

Analizándose la proporción de la media y la puntuación máxima que cada empresa podría alcanzar, se nota que los artefactos de planificación más utilizados son la Planificación Estratégica (60,5%), seguida del Presupuesto (51,1%) y del Control Presupuestario (47,6%).

De los tres artefactos pesquisados, la Planificación Estratégica fue el más significativo, presentando el 60,5% de la puntuación máxima, evidenciando que las empresas atribuyen cierta consideración a esta herramienta. Se destaca que esas tres modalidades deben ser utilizadas en conjunto. Conforme presentado en el Referencial Teórico, Frezatti (2007) menciona que el control es importante para que la empresa sepa cuánto cumplió con lo que fue planificado. El autor enfatiza que planificar sin controlar es una falacia y desperdicio de tiempo y energía. Por tanto, la Planificación Estratégica debe ser utilizada concomitantemente como el Presupuesto y el Control Presupuestario.

Después de analizar los artefactos de planificación utilizados por las empresas y las etapas del ciclo de vida separadamente, se procedió al cálculo de las correlaciones entre esos artefactos y las etapas del ciclo de vida organizacional de las empresas que hacen parte de la presente pesquisa.

### 5.3 Correlación entre el ciclo de vida organizacional y el nivel de planificación de las empresas pesquisadas

La Tabla 7 presenta las correlaciones entre las etapas de ciclo de vida y los artefactos utilizados por las prestadoras de servicios contables.

Tabla 7

**Correlación entre el ciclo de vida organizacional y los artefactos de planificación utilizados**

		Nacim	Crec	Madur	Rejuv	Decl	Planif	Presup	Contr
Nacim	Pears Correl.	1	-.522(**)	-.319(**)	-.445(**)	.531(**)	-.384(**)	-.344(**)	-.281(**)
	Sig(2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002
Crec	Pears Correl.	-.522(**)	1	.494(**)	.674(**)	-.394(**)	.409(**)	.342(**)	.263(**)
	Sig(2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.004
Madur	Pears Correl.	-.319(**)	.494(**)	1	.646(**)	-.255(**)	.356(**)	.409(**)	.297(**)
	Sig(2-tailed)	.000	.000		.000	.006	.000	.000	.001
Rejuv	Pears Correl.	-.445(**)	.674(**)	.646(**)	1	-.405(**)	.407(**)	.340(**)	.284(**)
	Sig(2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.002
Decl	Pears Correl.	.531(**)	-.394(**)	-.255(**)	-.405(**)	1	-.335(**)	-.281(**)	-.253(**)
	Sig(2-tailed)	.000	.000	.006	.000		.000	.002	.006
Planif	Pears Correl.	-.384(**)	.409(**)	.356(**)	.407(**)	-.335(**)	1	.736(**)	.633(**)
	Sig(2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000
Presup	Pears Correl.	-.344(**)	.342(**)	.409(**)	.340(**)	-.281(**)	.736(**)	1	.758(**)
	Sig(2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.002	.000		.000
Contr	Pears Correl.	-.281(**)	.263(**)	.297(**)	.284(**)	-.253(**)	.633(**)	.758(**)	1
	Sig(2-tailed)	.002	.004	.001	.002	.006	.000	.000	

Fuente: datos de la pesquisa

Las siglas, nac., crec., madur., rejuv y decl. representan las variables del ciclo de vida organizacional, y las siglas planif, presup. y contr. representan las variables de los artefactos de planificación. El coeficiente de correlación de Pearson puede variar entre -1,00 a +1,00. Así, si el coeficiente fuere positivo, la asociación es positiva, implicando que valores altos (bajos) en una variable corresponden a valores altos (bajos) de la otra variable. Por otro lado, si el coeficiente fuere negativo, la asociación es negativa, lo que indica que valores altos (bajos) de una variable corresponden a valores bajos (altos) de la otra variable (Stevenson & Farias, 1981).

Se nota que las empresas clasificadas en el etapa de Nacimiento demostraron una correlación significativa con todos los artefactos de planificación (planif., presup. y contr. presentaron sig <0.05). No obstante, esa correlación es negativa, indicando que cuánto más presente características en esa etapa menor el nivel de planificación utilizado, o sea, la etapa en que la empresa se encuentra (nacimiento) está relacionado negativamente con los artefactos utilizados en su planificación. Cuánto más la empresa se encuentra en una etapa inicial del ciclo de vida, menor la utilización de artefactos de la planificación, hecho ese que corrobora los estudios de Miller y Friesen (1984), que relatan que, en la etapa de Nacimiento, las empresas que utilizan métodos primitivos de procesamiento de información y tomada de decisión presentan estructura simple y poco formalizada.

Analizando las etapas de Crecimiento, Madurez y Rejuvenecimiento, es posible observar correlación también significativa y asimismo, esas asociaciones son todas positivas, lo que significa decir que cuánto más la empresa crece mayor es el uso de los artefactos. Los resultados de los estudios de Miller y Friesen (1984) mostraron que una de las características asociadas a la etapa de Crecimiento es la formalización de los procedimientos y, en la etapa de Madurez, ocurre significativa mejoría en el proceso de planificación y también torna la empresa más burocrática. Además de eso, en la etapa de Rejuvenecimiento, para acompañar la expansión de la empresa, el control, monitoreo y procesamiento de informaciones se tornan más sofisticados.

Por otro lado, en la etapa en que la empresa entra en declive, se observa también correlación significativa, pero negativa para todos los artefactos de planificación. Nuevamente los resultados confirman los resultados de Miller y Friesen (1984) en que quedó evidenciado que, en esa fase de Declive, ocurre disminución en la utilización de artefactos de planificación, ocurriendo restricción de los instrumentos de control. Así, se verifica que los resultados encontrados en la presente pesquisa convergen con los resultados de Miller y Friesen (1984).

También convergen con los resultados de la pesquisa de Frezatti *et al.* (2010) en que, en los etapas de Nacimiento y Declive, hay una relación negativa con los artefactos, o sea, cuánto más la empresa se encuentra en una etapa inicial o final del ciclo de vida, menor la utilización de artefactos de la planificación. Por otro lado, en las fases de Crecimiento, Madurez y Rejuvenecimiento presentaron relación positiva con los artefactos. Así, cuánto más la empresa se aproxima de esas fases, mayor la utilización de los artefactos. No obstante, Frezatti *et al.* (2010) no encontró relación del control presupuestario en ninguna etapa del ciclo de vida. En esta pesquisa, existe la relación, pero esta es considerada baja.

Comparándose los resultados con el estudio de Klann *et al.* (2012), se puede verificar que, únicamente en las etapas de Rejuvenecimiento y de Declive, hubo relación significativa; en la fase de Rejuvenecimiento, hubo relación negativa entre el ciclo y la utilización de los artefactos; y en la fase de Declive hubo relación positiva, divergiendo de los datos de esta pesquisa.

## 6. Consideraciones Finales

En esta pesquisa identificó la relación de las diferentes etapas del ciclo de vida organizacional con el proceso de planificación de las empresas prestadoras de servicios contables del Estado de Santa Catarina. Pesquisa descriptiva, con abordaje cuantitativo, fue realizada por medio de análisis en una muestra por accesibilidad de 116 empresas prestadoras de servicios contables.

Al identificarse las etapas del ciclo de vida organizacional pautados en el modelo de Miller y Friesen (1984) de las empresas prestadoras de servicios contables del Estado de Santa Catarina, se constató que de las 116 analizadas, 46 se encuentran en la etapa del Nacimiento, 26 fueron clasificadas en la etapa

de Rejuvenecimiento, 17 Crecimiento, 16 Declive y 11 Madurez. De esta forma, se observó que gran parte de las empresas es gerenciada por sus propietarios y con una estrutura simple e informal.

Al verificar el nivel de utilización del proceso de planificación de las empresas, Planificación Estratégica, Presupuesto y Control Presupuestario, se observó que el 60,5% utilizan los artefactos de la Planificación Estratégica, el 51,1% del Presupuesto y el 47,6% del Control Presupuestario. En este caso, se percibe que hay organizaciones que permanecen en la planificación, no obstante no tienen su ejecución y control de las metas establecidas. Lo que llama la atención es que únicamente la mitad de las empresas analizadas se utiliza el Presupuesto, incluso siendo dirigidas por personas del área y que conocen de la importancia de este instrumento.

Por fin, al relacionar las etapas del ciclo de vida organizacional pautados en el modelo de Miller y Friesen (1984) con el proceso de planificación de las empresas prestadoras de servicios contables, se notó que hay una relación negativa entre los etapas de Nacimiento y Declive con el uso de los artefactos, y una relación positiva con las etapas de Crecimiento, Madurez y Rejuvenecimiento. De esta forma, estos resultados corroboraron con la pesquisa de Miller y Friesen (1984), de forma parcial con de Frezatti *et al.* (2010) y distinta con el estudio realizado por Klann *et al.* (2012). Tales divergencias pueden estar atribuidas al sector analizado, una vez que Klann *et al.* (2012) realizó su pesquisa con empresas del ramo metalúrgico y Frezatti *et al.* (2010) aplicó en diversos sectores.

De esta forma, se concluyó que es posible la utilización de la teoría del ciclo de vida organizacional en organizaciones contables, aunque las correlaciones presentadas hayan sido consideradas débiles. Aún así, se percibe una contribución académica, al paso que se observó una relación por medio del ciclo de vida organizacional y el proceso presupuestario en empresas prestadoras de servicios contables, sector que se muestra incipiente de investigación en el escenario nacional al contemplar la teoría organizacional estudiada.

La relación positiva observada en las prestadoras de servicios contables, con las etapas de Crecimiento, Madurez y Rejuvenecimiento; y negativa, con las etapas de Nacimiento y Declive, corrobora lo que la literatura preconiza. En este sentido, el estudio señala a las empresas prestadoras de servicios contables y a la sociedad que tales organizaciones, al presentar características de nacimiento, intentan tornarse viables, no obstante, sin establecimiento de formalización de procesos, que se muestra en la fase de crecimiento. Tal formalización de procesos y controles se instituye en la fase de Madurez, tornándose más sofisticados en la fase de rejuvenecimiento, y con posibilidades de abandono de tales controles en la fase de declive. Para futuras pesquisas, se recomienda la ampliación del estudio en otras empresas prestadoras de servicios, además de las de servicios contables, para fines de observar convergencias y divergencias.

## 7. Referencias

- Abatecola, G. (2013). Survival or failure within the organisational life cycle. What lessons for managers? *Journal of General Management*, 38(4), pp. 23-38.
- Adizes, I. (1996). *Os ciclos de vida das organizações: como e porque as empresas crescem e morrem e o que fazer a respeito*. São Paulo: Pioneira.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2006). *Sistemas de controle gerencial*. Tradução Adalberto Ferreira Neves. São Paulo: Atlas.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2008). *Contabilidade gerencial*. Tradução A. O. M. D. C. Castro, Revisão técnica R. Fama. (2ª ed.) São Paulo: Atlas.
- Baker, D. D., & Cullen, J. B. (1993). Administrative reorganization and configurational context: The contingent effects of age, size, and change in size. *Academy of Management Journal*, 36(6), pp. 1251-1277.
- Barros, L. P. S. (2008). *Estudo comparativo na área de contabilidade gerencial entre Brasil, México e Espanha..* Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

- Beuren, I. M., & Pereira, A. M. (2013). Análise de artigos que relacionam ciclo de vida organizacional com controles de gestão. *Revista de Administração e Inovação*, 10(2), pp.123-143.
- Bornia, A. C., & Lunkes, R. J. (2007). Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(4), pp. 37-59.
- Catelli, A. (2001). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON*. (2ª ed.) São Paulo: Atlas.
- Cervo, A. L., & Bervian, P. A. (1996). *Metodologia científica*. (4ª ed.) São Paulo: Makron.
- Conselho Regional de Contabilidade. (2011). *Profissionais Ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade*. Recuperado em 01 dezembro, 2011, de <http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>.
- Correia, R. B., Gomes, S. M. S., Bruni, A. L., & Albuquerque, K. S. L. S. (2011). Um estudo empírico sobre ciclo de vida e estágios organizacionais. *Anais Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, 11, São Paulo, SP, Brasil.
- Cunha, P. R., Klann, R. C., & Lavarda, C. E. F (2013). Ciclo de vida organizacional e controle gerencial: uma análise dos artigos em periódicos internacionais de contabilidade. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 3(3), pp. 170-186.
- Downs, A. (1967) *The Life-Cycle of Bureaus*. In Downs, A. *Inside Bureaucracy*, Little, Brown & Co., San Francisco, pp. 296-309.
- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. L. D., & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Freitas, A. A. F., Costa, F. J., & Barroso, H. C. M. P. (2002). Ciclo de vida organizacional: um estudo no setor de supermercados. *Anais EnANPAD*, 26, Salvador, BA, Brasil.
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., do Nascimento, A. R., Junqueira, E. R., & Souza B. D. (2010). Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. *Revista de Administração*, 45(4), pp. 383-399.
- Frezatti, F. (2007). *Orçamento empresarial – planejamento e controle empresarial*. (5ª ed.) São Paulo: Atlas.
- Frezatti, F., Guerreiro, R., Aguiar, A. B. D., & Gouvêa, M. A. (2007). Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. *Revista de Administração Contemporânea*, 11(SPE2), pp. 33-54.
- Greiner, L. E. (1972). Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review*, 50(4), pp. 37-46.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (4ª ed.) São Paulo: Atlas.
- Hair Jr, J. F., Babin, B., Money, A. & Samouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.
- Hair Jr., J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. (6ª ed.) São Paulo: Bookman.
- Katz, D., Kahn, R. L. (1978). *The Social Psychology of Organization*, Wiley, New York.
- Kaufmann, L. (1990). *Passaporte para o ano 2000: como desenvolver e explorar a capacidade empreendedora para crescer com sucesso até o ano 2000*. São Paulo: McGraw-Hill.
- Hornngrem, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade Gerencial*. Traduzido para o português por E. Pereira. São Paulo: Prentice Hall.
- Kimberly, J. R., & Miles, R. H. (1980). *The organizational life cycle: issues in the creation, transformation, and decline of organizations*. San Francisco, California: Jossey – Bass Publishers.
- Kimberly, J. R. (1987). The life cycle analogy and the study of organizations: introduction. In: *The organizational life cycle: issues in the creation, transformation and decline of organizations*. San Francisco: Jossey-Bass.

- Klann, R. C., Klann, P. A., Postai, K. R., & Ribeiro, M. J. (2012). Relação entre o ciclo de vida organizacional e o planejamento em empresas metalúrgicas do Município de Brusque-SC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(16), pp.119-142.
- Lau, C. M. (1999). The effect of emphasis on tight budget targets and cost control on production and marketing managers' propensity to create slack. *The British Accounting Review*, 31(4), pp. 415-437.
- Lester, D. L., Parnell, J. A., & Carraher, S. (2003). Organizational life cycle: A five-stage empirical scale. *International Journal of Organizational Analysis*, 11(4), pp. 339-354.
- Lippitt, G. L., Schmidt, W. H. (1967). Crises in a Developing. *Harvard Business Rev.* Mar. PP. 102-112.
- Lyden, F. J. (1975). Using Parson's Functional Analysis in the Study of Public Organization. *Admin. Sci. Quart.* 20, PP. 59-70.
- Lunkes, R. J. (2008). *Manual de orçamento*. (2ª ed.) São Paulo: Atlas.
- Machado-Da-Silva, C., Vieira, M., & Dellagnelo, E. (1992). Controle organizacional: uma abordagem a partir do conceito de ciclo de vida. *Anais ENANPAD*, 16, Rio Grande do Sul, RS, Brasil, ANPAD, 5, pp.126-138.
- Marconi, M. de A., & Lakatos, E. M. (2005). *Técnicas de pesquisa*. (6ª ed.) São Paulo: Atlas.
- Mário, P. D. C. (2011). Análise discriminante. In: L. J. Corrar, E. Paulo, & J. M. Dias Filho, (Coord). *Análise multivariada para os cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia*. São Paulo: Atlas, Cap 4, pp. 232-275.
- Marques, A. C. F. (1994). *Deterioração organizacional: Como detectar e resolver problemas de deterioração e obsolescência organizacional*. São Paulo: Makron Books
- Marques, L. (2011). *Relação entre o Ciclo de Vida organizacional e o perfil de planejamento em empresas metal mecânicas do Alto e Médio Vale do Itajaí*. Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis, Universidade do Estado de Santa Catarina, Ibirama.
- Mattos, M. A. (2008). *Investigação das práticas de contabilidade gerencial: um estudo nas empresas prestadoras de serviços contábeis*. 104 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Paraná.
- Miller, D., & Friesen, P. H. (1984). A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science*, 30(10), pp.1161-1183.
- Moore, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4), pp.351-389.
- Oliveira, D. P. R. D. (2010). *Planejamento estratégico: conceitos, metodologia, práticas*. 27ª ed. São Paulo: Atlas.
- Quinn, R. E., & Cameron, K. (1983). Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: Some preliminary evidence. *Management Science*, 29(1), pp. 33-51.
- Ramos, A. G. (1981). *A Nova ciência das organizações: uma reconceituação da riqueza das nações*. Fundação Getúlio Vargas.
- Scott, B. R. (1971). *Stages of Corporate Development*. Part 1, Case no. 9-371-294, Intercollegiate Case Clearing House, Harvard Business School, Boston.
- Stevenson, W. J., & Farias, A. A. (1981). *Estatística aplicada à administração*. São Paulo: Harper & Row do Brasil.
- Teixeira, G. B., Voese, S. B., & Teixeira, S. A. (2014). A utilização de artefatos gerenciais por empresas de serviços contábeis em resposta à sua gestão de competências. *Anais Congresso ANPCONT*, 8, Rio de Janeiro-RJ, Brasil