

Raquel Prediger Anjos, Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo,
Luciano Márcio Scherer

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NAS PEQUENAS EMPRESAS: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO

FINANCIAL STATEMENTS IN SMALL BUSINESSES: A BIBLIOMETRIC STUDY

Raquel Prediger Anjos
Universidade Federal do Paraná
raquelprediger@gmail.com

Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo
Universidade Federal do Paraná
marciabortolocci@ufpr.br

Luciano Márcio Scherer
Universidade Federal do Paraná
lscherer@ufpr.br

Resumo

Este estudo tem como objetivo analisar a evolução temporal da produção de pesquisas científicas que relacionam Demonstrações Financeiras e Pequenas Empresas em periódicos internacionais e a adoção das abordagens Positiva e Normativa nestas publicações. Adicionalmente, os artigos são classificados em função de seus aspectos bibliométricos. Foram selecionados artigos constantes do Portal de Periódicos da CAPES que continham os termos “*Small Business*” e “*Financial Statement*”. Dentre os assuntos encontrados nos artigos destacam-se os que discorreram a respeito da Lei Sarbanes-Oxley, que obriga as empresas a pôr em prática os procedimentos de controle interno, sua relação com fraudes no contexto das pequenas empresas, a influência da auditoria, bem como o efeito da interferência legislativa do governo nas Pequenas Empresas. A análise descritiva foi efetuada sobre 72 artigos publicados entre 1925 e o primeiro semestre de 2010. Os resultados revelam a predominância da pesquisa Positiva, adotados em 89% dos artigos, principalmente a partir de 1970. Percebe-se o ressurgimento da Abordagem Normativa após o ano 2000.

Palavras-chave: Pequenas Empresas, Demonstrações Financeiras, Abordagem Positiva, Abordagem Normativa.

Abstract

This study aims to analyze the temporal evolution of scientific research related to Financial Statements and Small Businesses in international journals and the adoption of Positive and Normative approaches in these publications. Additionally, the articles are classified according to their bibliometric aspects. Were selected articles in the Portal of Periodics of the CAPES that contained the terms "Small Business" and "Financial Statement". Among the topics in these articles stand out those who talked about the Sarbanes-Oxley Act, which requires companies to implement internal control procedures, their relation to fraud in the context of small businesses, the influence of auditing, as well as the effect of government legislative interference in Small Businesses. The descriptive analysis was performed on 72 articles published between 1925 and the first half of 2010. The results show a predominance of

Demonstrações contábeis nas pequenas empresas: um estudo bibliométrico

positive research, adopted in 89% of the articles, mostly from 1970. It can be seen the resurgence of the Normative Approach after 2000.

Key Words: Small Businesses, Financial Statements, Positive Approach, Normative Approach

1. INTRODUÇÃO

A pequena e a microempresa têm desenvolvido um papel fundamental no cenário econômico nacional e internacional. Elas vêm ao encontro às necessidades da economia na resolução de problemas de desemprego e crescente aumento do setor informal.

Legislações específicas sobre micro e pequenas empresas tem surgido por todo o mundo. As Pequenas e Médias Empresas constituem 99% das empresas européias, sendo que dentre essas 90% possuem menos de 10 funcionários (EUROPEAN COMMISSION, 2010). As diferenças na legislação entre os países, de forma geral, resumem-se aos critérios de classificação para instituir Pequenas e Médias Empresas.

Com a promulgação da Legislação do SIMPLES em 2006 e da Lei do Empreendedor Individual em 2009, o Brasil avançou sua legislação sobre Pequenas Empresas. O formato de Micro Empreendedor Individual - MEI é encontrado em países como a França, Espanha, Portugal, Itália, Bélgica, Holanda, Alemanha, Reino Unido e Chile (LAGO, 2009).

A criação do *Small Business Advisory Committee* pelo *Financial Accounting Standards Board*, em 2004, demonstrou a preocupação quanto à investigação das práticas de relatórios financeiros das pequenas empresas nos Estados Unidos. Seu banco de dados sobre *Small Business Finance* (SBF), que compila informações sobre as Pequenas Empresas com menos de 500 empregados, desencadeou diversas pesquisas a respeito destas nos Estados Unidos e em outros países (BARTON; WAYMIRE, 2004; ALLEE; YOHN, 2009).

Nos Estados Unidos, a Pequena Empresa de capital fechado não é obrigada a divulgar seus relatórios financeiros. Assim, a coleta de dados para o SBF ocorre por meio de *surveys*. Porém, Allee e Yohn (2009) demonstraram que muitas destas divulgam relatórios financeiros em função da disponibilidade de crédito a elas oferecida. Para Watts e Zimmermann (1986), a divulgação de relatórios financeiros fornece uma garantia adicional aos potenciais credores, que serão mais propensos a conceder empréstimos.

Um dos principais papéis das Demonstrações Contábeis é fornecer informações úteis para os tomadores de decisão (MEIGS R.; MEIGS W., 1993; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; BUSHMAN; SMITH, 2001), auxiliando ainda na organização e consolidação das informações da empresa (ALLEE; YOHN, 2009). Iudícibus (2006) acrescenta que as informações oferecidas pelas Demonstrações Contábeis possibilitam a previsão futura da posição financeira e econômica da entidade.

O fenômeno da divulgação voluntária de informações contábeis e financeiras busca geralmente explicar as razões econômicas para que determinada informação seja divulgada voluntariamente e quais os benefícios dessa divulgação para gestores e usuários da informação (IUDÍCIBUS; LOPES, 2004).

Raquel Prediger Anjos, Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo,
Luciano Márcio Scherer

A investigação sobre os custos e benefícios da divulgação voluntária de informações contábeis e financeiras, na tentativa de construir uma teoria que justifique a ação, pode ser apoiada nas abordagens Normativa e Positiva da Contabilidade.

A Abordagem Normativa visa o estabelecimento de diretrizes para a prática contábil, definindo *a priori* o que seria mais adequado aos objetivos do usuário da informação contábil (IUDÍCIBUS; LOPES, 2004). Já a Abordagem Positiva rompe a com a visão de Contabilidade como mensuração e inaugura o estudo desta como informação disponível aos usuários. Esta se baseia em técnicas econométricas e estatísticas, seguidas de testes empíricos para a comprovação das teorias na prática (MARTINS; LOPES, 2005). Iudícibus e Lopes (2004) explicam que essa abordagem tem fornecido subsídios importantes para a delimitação da Contabilidade moderna, tanto em características quanto em formas de atuação.

Este artigo propõe uma análise bibliométrica, investigando e quantificando as produções científicas, buscando identificar as tendências quanto aos temas predominantes nos artigos publicados em periódicos internacionais, que tratam do assunto abordado, as Pequenas Empresas e suas Demonstrações Financeiras, formulando-se assim a questão: **Quais são as abordagens de pesquisa metodológica e temática adotadas pelas publicações científicas em Periódicos veiculados no Portal da QUALIS/CAPES, que apresentam o tema das Demonstrações Contábeis nas Pequenas Empresas?**

Neste estudo objetiva-se investigar a evolução temporal da produção de pesquisas científicas que relacionam as Demonstrações Financeiras e Pequenas Empresas restritas a revistas internacionais, e a adoção das Abordagens Positiva e Normativa nestas publicações. Para tanto, realiza-se uma pesquisa descritiva documental com base nos trabalhos publicados, com pontuação de A1 a B5 no critério QUALIS/CAPES (CAPES, 2010).

Ainda acerca da investigação proposta, este trabalho classificará os aspectos bibliométricos, efetuando uma análise comparativa da evolução quantitativa da pesquisa a respeito dos anos de publicação e das participações dos autores nestas, a partir das abordagens propostas. A análise bibliométrica é utilizada para indicar os índices de produtividade e qualidade das pesquisas científicas (MEIS, 1999). O estudo busca contribuir para futuras pesquisas sobre o tema Pequenas Empresas, visto que o desenvolvimento e o fortalecimento destas têm sido prioridade para muitos países, principalmente na União Européia e os Estados Unidos, que reconhecem a importância dos pequenos negócios na atividade econômica (EUROPEAN COMMISSION, 2003).

Para a realização desta pesquisa descritiva, foram coletados dados em artigos publicados em periódicos internacionais, disponibilizados no Portal de Periódicos da CAPES, que caracterizam a população da presente pesquisa, com a amostragem de todos os artigos publicados nos periódicos indexados, que apresentem no conteúdo os termos “Pequenas Empresas” e “Demonstrações Financeiras”.

O artigo está organizado da seguinte forma: na próxima seção são identificadas as abordagens, enfoques, tipologias e procedimentos dos artigos, bem como os conceitos de Pequena Empresa; na terceira seção serão determinados os aspectos metodológicos a respeito da pesquisa; na quarta seção são feitos os levantamentos de artigos publicados nos periódicos

Demonstrações contábeis nas pequenas empresas: um estudo bibliométrico

a respeito do tema proposto e discutidos os resultados encontrados, e, por último, as considerações finais acerca da pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

De acordo com Iudícibus e Lopes (2004), o efeito da divulgação das Demonstrações Contábeis tem produzido muitas pesquisas em Contabilidade e Finanças. Em virtude destas pesquisas, desenvolve-se, portanto, a exploração dos conceitos de Pequenas Empresas e sua relação com as Demonstrações Contábeis, que são objeto deste estudo, e da teoria das abordagens, enfoques, tipologias e procedimentos das pesquisas contábeis.

2.1. Abordagens da Pesquisa em Contabilidade

Apesar de ser um campo de conhecimento que surgiu há muito tempo, a pesquisa em Contabilidade é relativamente nova em termos acadêmicos (MARTINS; LOPES, 2005). Ela tem suas origens no final do século XIX e início do século XX, com a Abordagem Normativa. Sua principal função residia em questões normativas relacionadas com o que deveria constar dos demonstrativos financeiros e como estes elementos deveriam ser avaliados (FÜLBIER; SELLHORN, 2006, *apud* MENDONÇA NETO *et al.*, 2009).

Mattessich e Kupper (2003) afirmam que durante a primeira metade do século XX, a liderança do pensamento contábil esteve concentrada na Alemanha, ao passo que na segunda metade esta liderança foi transferida para os Estados Unidos. Isso ocorreu em função da liderança no setor industrial, que impunha maiores normatizações em relação à contabilidade. Martins e Lopes (2005, p. 10) afirmam que: “O desenvolvimento tecnológico e científico do séc. XX revolucionou os métodos e técnicas de pesquisa, nas abordagens utilizadas e mesmo na natureza da investigação”. Nos Estados Unidos, a Abordagem Normativa revela as obras de autores como Paton, Moonitz e Chambers (IUDÍCIBUS; LOPES, 2004).

A Abordagem Normativa concentra-se na observação de recomendações contábeis advindas de órgãos reguladores e teóricos da contabilidade (MARTINS; LOPES, 2005, p. 11). Iudícibus e Lopes (2004) explicam que essa abordagem tem fornecido subsídios importantes para a delimitação da Contabilidade moderna, de suas características e formas de atuação.

Atualmente a literatura contábil nos Estados Unidos é predominantemente de Abordagem Positiva (MARTINS; LOPES, 2005). O nome desta abordagem é creditado ao economista inglês Milton Friedman, que o introduziu na economia na década de 1950. Seus conceitos foram posteriormente utilizados pela Contabilidade a partir do final da década de 1960 com o trabalho pioneiro de Ball e Brown (1968).

A Teoria Positiva da Contabilidade, descrita por Watts e Zimmerman (1986), direciona a teoria da Contabilidade para um enfoque cujo objetivo é descrever como a Contabilidade se desenrola, no mundo real, e prever o que irá ocorrer (poder preditivo) (IUDÍCIBUS; LOPES, 2004). Baseia-se em modelos e técnicas econométricas e estatísticas utilizadas sob o paradigma positivo, estabelecendo hipóteses, derivadas de teoria, seguidas de testes empíricos para a verificação de como a realidade ajusta-se ao estabelecido pela teoria (MARTINS; LOPES, 2005).

Raquel Prediger Anjos, Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo,
Luciano Márcio Scherer

2.3. Enfoque da pesquisa

As correntes na pesquisa contábil têm desenvolvido alguns enfoques para explicar a razão pela qual os indivíduos tomam decisões baseadas nas informações contábeis disponibilizadas pelas empresas. Aqui serão utilizados os enfoques sugeridos por Espejo *et al.* (2009):

Quadro 1 - Enfoques da Pesquisa Contábil

ENFOQUES	BREVE RESUMO
Econômico	Sua linha mestra é a racionalidade econômica; parte do pressuposto de que os recursos devem ser geridos da forma certa no ensejo de obter o resultado certo, e assim não comprometer lucros e/ou resultados pretendidos.
Contingencial	Como premissa básica entende que a organização influencia e é influenciada pelo meio, assim a situação contextual vivida pela organização exige constantemente ações que promovam uma melhor forma de se organizar para adaptação e sobrevivência.
Comportamental	O ponto central para diretrizes de gestão administrativa é o ser humano. As perspectivas sociológicas e psicológicas empregadas pelo indivíduo para as decisões dentro da organização são relevantes e causam impactos nos resultados.
Institucional	A organização é personificada com regras e rotinas próprias. Essas particularidades internas que caracterizam a organização são reagentes às pressões externas e respondem favorável ou desfavoravelmente com base na cultura e clima organizacional.

Fonte: Espejo *et al.* (2009, p. 97)

O primeiro enfoque, sugerido por Hendriksen e Van Breda (1999), foi desenvolvido a partir de conceitos econômicos. Neste enfoque os relatórios contábeis deveriam ser elaborados obedecendo a um conjunto de princípios que favoreçam o processo econômico.

Lawrence e Lorsch (1967) denominam teoria contingencial a capacidade do homem e da organização em modificar suas próprias estruturas no intuito de adaptar-se ao seu ambiente. A tomada de decisão advinda das organizações tem por objetivo proteger-se de fatores contingenciais, tais como tecnologia, estrutura, estratégia, entre outros (STONER; FREEMAN, 1985, *apud* ESPEJO *et al.*, 2009).

Hendriksen e Van Breda (1999) ainda citam o enfoque da contabilidade comportamental, que se apóia na literatura da psicologia e busca entender como os indivíduos utilizam certos conjuntos de informações. Estes são de especial interesse para o processamento humano de informações e para a teoria cognitiva.

O enfoque institucional, sugerido por Iudícibus e Lopes (2005), destaca as informações divulgadas pela Contabilidade como uma espécie de código social institucionalizado, apresentando-as ao mundo, expondo suas potencialidades e metas. Este destaca a influência que o ambiente exerce na definição do perfil dos sistemas contábeis e na expansão da própria contabilidade como conhecimento de natureza social.

Demonstrações contábeis nas pequenas empresas: um estudo bibliométrico

2.4. Tipologia metodológica da pesquisa

Segundo Iudícibus (2006), embora tenham ocorrido mudanças no tipo de usuário e na forma da divulgação, a Contabilidade permanece inalterada em seu objetivo de prestar informações relevantes para a tomada de decisões. O avanço nos estudos a respeito da divulgação das informações contábeis e financeiras pode ser dimensionado em dois aspectos: no teórico, que desenvolve modelos decisórios de informação contábil, bem como levantamento de procedimentos que melhor se enquadrem nas divulgações destas informações; e no empírico, por sua natureza, confrontando as teorias formuladas com o resultado econômico que se espera da Contabilidade.

Quadro 2 - Tipologias metodológicas da pesquisa contábil

TIPOLOGIAS METODOLÓGICAS	BREVE RESUMO
Teóricos	Exploram e/ou confrontam Exploração teorias por meio de levantamentos de natureza bibliográfica
Empíricos	Tentam descrever, explicar e fazer previsões com base em informações obtidas através da observação, descrição e análise de eventos práticos visando o desenvolvimento de confrontações às suas conceituações teóricas com a finalidade de fornecer indícios para sustentar ou descartar a aplicabilidade de uma teoria.

Fonte: Adaptado de Martins e Silva (2005, p. 4) e Espejo *et al.* (2009, p. 99).

2.5 Procedimentos da pesquisa

Quanto aos procedimentos de pesquisa, foram considerados os conceitos estabelecidos por Gil (2002), Cooper e Schindler (2003) e Theóphilo e Martins (2007) para esta classificação: Estudos de Caso, Estudos Estatísticos e Estudos Documentais. Os Estudos de Caso possuem ênfase em uma análise contextual completa, baseando-se em dados qualitativos. Os Estudos Estatísticos caracterizam-se pela formulação de hipóteses, buscando captar quantitativamente as características de uma população ou amostra. Por último, os Estudos Documentais se utilizam de dados que ainda não receberam nenhum tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados.

Quadro 3 - Procedimentos metodológicos da pesquisa contábil

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	BREVE RESUMO
Estudos de caso	Voltados para a profundidade, demandantes de uma ampla análise contextual e suas inter-relações.
Estudos estatísticos	Voltados para amplitude, tentam captar as características de uma população por meio da exploração quantitativa de uma amostra.
Estudos Documentais	Vale-se de materiais que ainda não receberam nenhum tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados. Como documentos que não receberam nenhum tratamento analítico: documentos conservados em arquivo; ou que de alguma forma já foram analisados: relatórios de pesquisa ou de empresas.

Fonte: Adaptado de Gil (2002, p. 38), Cooper e Schindler (2003, p. 130) e Espejo *et al.* (2009, p. 99).

Raquel Prediger Anjos, Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo,
Luciano Márcio Scherer

Os artigos foram enquadrados de acordo com o método pelo qual os autores denominaram seu trabalho. Para os trabalhos em que não havia distinção explicitada pelos autores, utilizou-se a análise descritiva dos resumos e íntegra dos textos. Dentre os trabalhos que investigaram as abordagens da pesquisa em Contabilidade encontra-se o artigo de Mendonça Neto *et al.* (2009), que analisaram a pesquisa de Fülbier e Sellhorn (2006, p. 1) e constataram que pesquisas de abordagem positivas são crescentemente dominantes. Nesse sentido, Martins (2005) afirma que a revista *Accounting Review* não tem lugar para publicações para outro tipo de trabalho que não os de natureza empírica, Positivista. Assim, esta pesquisa busca verificar se esses resultados se confirmam.

3. METODOLOGIA

Em relação à pesquisa em Contabilidade, estudos têm indicado haver uma progressão contínua da abordagem predominantemente Normativa para a Abordagem Positiva, que passa a dominar as pesquisas (MARTINS, 2005; FÜLBIER; SELLHORN, 2006; MENDONÇA NETO *et al.*, 2009).

Esta pesquisa descritiva e exploratória busca verificar aspectos bibliométricos de periódicos científicos internacionais da área de Ciências Sociais, disponíveis no Portal de Periódicos da CAPES, confrontando as tendências das pesquisas em Contabilidade em relação à opção da abordagem adotada. Segundo Espejo *et al.* (2009) o estudo bibliométrico tem por objetivo acompanhar, mapear e avaliar as publicações científicas.

O critério para seleção dos periódicos foi que esses apresentassem pontuação de A1 a B5 no critério QUALIS/CAPES e estivessem disponíveis no Portal de Periódicos da CAPES. Foram analisados todos os periódicos científicos internacionais da área de Ciências Sociais com data limite até o primeiro semestre de 2010 e selecionados os artigos que apresentassem os termos “*Small Business*” e “*Financial Statement*”.

A base de dados apresentou 172 artigos com o tema proposto. Após a coleta dos artigos encontrados, foram retirados os trabalhos que não se enquadravam dentro do objeto de pesquisa e os que não possuíam dados suficientes para análise. Foram reduzidos os trabalhos de um total de 172 para 72 artigos, que formam assim, a moldura populacional da pesquisa. Paralelamente, estes artigos foram tabulados segundo o periódico, o ano de publicação, título do artigo, nome, quantidade de autores e seu país de origem, abordagem, enfoque, tipologia e procedimentos adotados, bem como um breve resumo do tema central do trabalho, para proporcionar a futuros pesquisadores uma fonte de consulta sobre o tema.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

A presente seção destina-se a apresentar os resultados da pesquisa e está dividida em sete partes: quantificação, natureza, abordagens e enfoques da pesquisa, tipologias metodológicas, procedimentos da pesquisa e perfil dos autores e dos temas.

Demonstrações contábeis nas pequenas empresas: um estudo bibliométrico

4.1. Quantificação da pesquisa

Foram encontradas 172 publicações em periódicos, com resultados combinados a partir dos termos “*Small Business*” e “*Financial Statement*”. Após uma prévia revisão, foram retirados 54 artigos em função de não fornecerem dados suficientes para a classificação. Foram retirados também 25 artigos que não se enquadravam no objeto de pesquisa, pois se referiam a Pequenas e Médias Empresas (*Small and Medium Enterprises* - SME). Por fim, foram descartados 21 artigos que se repetiam nas bases de dados indexadas e oferecidas pela CAPES, restando assim 72 artigos a serem classificados de acordo com o objetivo da pesquisa.

A Tabela 1 apresenta a evolução temporal dos trabalhos publicados nos periódicos. Do total de 72 artigos um total de 58, ou seja, 80,56% do total foram escritos a partir do ano de 2000, apesar de ter sido encontrado 2 artigos escritos anteriormente a 1939.

Tabela 1: Evolução temporal dos artigos

ANOS DOS PERIÓDICOS	QUANTIDADE DE ARTIGOS	
	Quantidade	Percentual
1925 - 1939	2	2,78%
1940 - 1954	2	2,78%
1955 - 1969	1	1,39%
1970 - 1984	6	8,33%
1985 - 1999	3	4,17%
2000 – 2010	58	80,56%
Total de artigos	72	100,00%

Fonte: os autores.

Um aspecto que deve ser levado em conta aqui é que não se verificou o ano em que os periódicos analisados começaram a ser editados. Logo, a grande quantidade de artigos abordando os temas “*Small Business*” e “*Financial Statement*” a partir do ano 2000 pode ser fruto de uma maior quantidade de revistas científicas com foco nesses temas que passaram a ser editadas a partir dessa data.

4.2. Natureza da pesquisa

As pesquisas científicas podem ser classificadas de acordo com sua natureza em: qualitativa, quantitativa ou quanti-quali. A investigação que se utiliza da pesquisa qualitativa é mais empregada nas pesquisas da área social, pois se dedica à compreensão dos significados dos eventos, pesquisando fenômenos em grupos ou sociedades, sem a necessidade de apoiar-se em informações estatísticas. É essencialmente uma pesquisa de campo (NEVES, 1996). Pesquisa quantitativa, ao contrário, considerada como investigação baseada exclusivamente em procedimentos estatísticos, em variáveis mensuráveis e proposições prováveis, busca a compreensão por meio de procedimentos rigorosamente empíricos e mensuráveis (TRIVIÑOS, 1987). Já a pesquisa quanti-quali, como o próprio nome sugere, representa a combinação das duas citadas modalidades, utilizando-se da fenomenologia e completando-a

Raquel Prediger Anjos, Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo,
Luciano Márcio Scherer

com informações estatísticas. A pesquisa quanti-quali compreende a utilização de ambas as naturezas, quantitativa e qualitativa, numa pesquisa científica (DEMO, 1995).

Em relação à classificação de acordo com a natureza, do total de 72 trabalhos publicados durante o período em questão 47 adotaram classificação quantitativa, representando 65,28% do total, enquanto 13 utilizaram uma ênfase qualitativa, representando 18,06% do total. Outros 12 trabalhos possuem ambas as ênfases.

A análise indicou a predominância da pesquisa quantitativa. É oportuno, no entanto, salientar que as pesquisas acadêmicas não deixaram de lado a produção de artigos que mesclam as duas classificações, agregando a pesquisa qualitativa à evidenciação estatística na área contábil.

4.3. Abordagens da pesquisa contábil

Em relação às abordagens da pesquisa, 64 artigos (88,89% do total) empregam a Abordagem Positiva e 8 artigos (11,11%) empregam a Abordagem Normativa. Estes resultados corroboram os achados dos trabalhos de Fülbier e Sellhorn (2006) e Mendonça Neto *et al.* (2009), e podem ser visualizados na Tabela 2.

Tabela 2: Abordagens da pesquisa contábil dos artigos

ANOS DOS PERIÓDICOS	NORMATIVO		POSITIVO		TOTAL DE ARTIGOS
	Quantidade	%	Quantidade	%	
1925 - 1939	1	1,39%	1	1,39%	2
1940 - 1954	1	1,39%	1	1,39%	2
1955 - 1969	0	0,00%	1	1,39%	1
1970 - 1984	0	0,00%	6	8,33%	6
1985 - 1999	0	0,00%	3	4,17%	3
2000 – 2010a	6	8,33%	52	72,22%	58
Total de artigos	8	11,11%	64	88,89%	72

Fonte: os autores.

Os resultados visualizados na Tabela 2 revelam que não houve predominância da Abordagem Normativa em tempo algum da presente pesquisa, e a partir de 1970 a Abordagem Positiva passou a predominar. Após 2000 ela chega a participar com 72,22% dos trabalhos apresentados.

4.4. Enfoques da pesquisa contábil

Foram investigadas as classificações das pesquisas quanto aos enfoques, cujos resultados são apresentados na Tabela 3.

Demonstrações contábeis nas pequenas empresas: um estudo bibliométrico

Tabela 3: Enfoques da pesquisa em contabilidade dos artigos

ENFOQUE	NORMATIVOS		POSITIVOS		TOTAIS	
	Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%
Comportamental	1	12,50	4	6,25	5	6,94
Contingencial	0	0,00	8	12,50	8	11,11
Econômico	4	50,00	37	57,81	41	56,94
Institucional	3	37,50	15	23,44	18	25,00
Total de Artigos	8	100	64	100	72	100

Fonte: os autores.

Os dados acima representam as classificações das pesquisas quanto aos enfoques Comportamental, Contingencial, Econômico e Institucional, subdivididos nas abordagens Positiva e Normativa. Do total dos trabalhos, cinco (6,94%) são de enfoque Comportamental, com apenas um destes possui Abordagem Normativa. Todos os oito (11,11%) de enfoque Contingencial foram considerados Abordagem Positiva. Em relação ao enfoque Institucional, que representam 25% do total de artigos, foram produzidos três de Abordagem Normativa e 15 de Abordagem Positiva. Observa-se, assim, a carência de pesquisas com enfoques Comportamentais e Contingenciais, que juntas, possuem pouco mais de 18% dos totais das pesquisas sobre o tema proposto.

Considerando-se que os estudos a respeito das pequenas empresas em relação à divulgação de suas Demonstrações Contábeis possuem grande ênfase financeira, as classificações apresentadas demonstram que o enfoque econômico predomina em 56,94% dos trabalhos totais. Destes artigos de enfoque econômico, quatro possuem Abordagem Normativa e 37, ou seja, 57,81% do total possuem Abordagem Positiva.

4.5. Tipologias metodológicas da pesquisa contábil

De modo geral, os trabalhos que relacionam as Pequenas Empresas e as Demonstrações Contábeis, destacam-se por sua predominância Empírica, pois dos 72 artigos totais, 59 (81,94%) possuem esta tipologia, enquanto 13 (18,06%) artigos possuem tipologia teórica.

4.6. Procedimentos de pesquisa

Dos 72 artigos encontrados, havia seis artigos de Estudos de Caso de Abordagem Positiva, e nenhum de Abordagem Normativa. Foram encontrados 54 artigos produzidos baseados em estudos estatísticos de Abordagem Positiva. Deste mesmo estudo ainda pode ser observado na Tabela 4 que apenas um trabalho recebeu a classificação como Normativo.

A análise dos artigos com Estudos Documentais demonstra que quatro artigos possuem Abordagem Positiva e sete possuem Abordagem Normativa.

Raquel Prediger Anjos, Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo,
Luciano Márcio Scherer

Tabela 4: Procedimentos de pesquisa dos artigos

ABORDAGENS	PROCEDIMENTOS DE PESQUISA							
	ESTUDOS DE CASO		ESTUDOS ESTATÍSTICOS		DOCUMENTAIS		TOTAIS	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Positiva	6	100	54	98,18	4	36,36	64	88,88
Normativa	0	0	1	1,82	7	63,64	8	11,12
Totais	6	100	55	100	11	100	72	100

Fonte: os autores.

A predominância dos Estudos Estatísticos nos trabalhos, que representam 76,38% em relação aos 72 artigos totais analisados, demonstra uma realidade da pesquisa em Contabilidade nos últimos dez anos, já constatada na Tabela 2 e comentada por Martins e Lopes (2005), da utilização deste tipo de Estudo como uma característica da Abordagem Positiva.

4.7. Perfil dos autores e dos temas

Os 72 trabalhos analisados foram elaborados por 155 autores. Muitas das pesquisas são realizadas em co-autoria, algumas com até cinco autores, como apresentado na Tabela 5, a seguir. Percebe-se a predominância de trabalhos com dois autores o que faz com que surja uma média de 2,15 autores por artigo. Percebe-se assim, a preferência na publicação de artigos em dupla, que demonstra cooperação no trabalho ou trabalho em redes de pesquisa.

Para efeito de demonstração, adotou-se o critério de considerar cada participação dos pesquisadores, independentemente se sua participação foi individual ou em conjunto, como sendo uma participação integral e avaliou-se esta em cada um dos trabalhos.

Tabela 5: Média de autores por artigo produzido.

AUTORIA	AUTORES POR ARTIGO	
	Quantidade	%
1 autor	23	14,84
2 autores	27	34,84
3 autores	13	25,16
4 autores	6	15,48
5 autores	3	9,68
Total de artigos	72	
Total de autores envolvidos	155	100
Média de autores por artigo	2,15	

Fonte: os autores.

Em relação aos autores, apenas três, de um total de 155 pesquisadores, tiveram mais de uma participação, sendo que Allen N. Berger foi o único a possuir mais de duas publicações a respeito do tema pesquisado. Ainda é importante ressaltar a expressividade na

Demonstrações contábeis nas pequenas empresas: um estudo bibliométrico

quantidade de produções norte-americanas sobre o tema das Pequenas Empresas e suas Demonstrações Financeiras, bem como a alta predominância da Abordagem Positiva destes.

Dentre os assuntos encontrados nos artigos destacam-se os que discorreram a respeito da Lei Sarbanes-Oxley, que obriga as empresas a pôr em prática os procedimentos de controle interno, sua relação com a fraude no contexto das pequenas empresas, suas causas, a influência da auditoria, bem como o efeito da interferência legislativa do governo nas Pequenas Empresas.

Outro tema recorrente envolve o crédito bancário, os custos e decisões de financiamento, critérios para empréstimos banca.

os, a relação estoque e crédito, a assimetria de informações na determinação da maturidade da dívida, o papel dos fatores não-financeiros na avaliação de risco e previsão de falências. Também foram encontrados artigos que tratavam de influências no desempenho da empresa, tais como a participação da família, tamanho das empresas, proprietário como gerente e custos de agência.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo tem por objetivo contribuir para futuras pesquisas científicas sobre a relação entre as Pequenas Empresas e a divulgação de suas Demonstrações Contábeis. Por meio de pesquisa, buscou-se classificar artigos nas Abordagens Positiva e Normativa e por seus aspectos bibliométricos.

Após revisão de trabalhos selecionados, obteve-se o resultado de 72 artigos a respeito do tema proposto, que se concentraram entre 1925 e o segundo semestre de 2010, limitados às bases de pesquisa oferecidas e conceituadas pelo Portal de Periódicos da CAPES. Os resultados revelam a predominância da pesquisa Positiva. Esta abordagem foi adotada em 89% dos artigos, representados por 92,26% dos autores dos 155 totais. Outros 7,74% autores adotaram a Abordagem Normativa.

Quando avaliada a evolução temporal, a Abordagem Positiva prevalece, apesar da competição equilibrada entre elas até 1970; a partir desta data percebe-se uma predominância crescente da Abordagem Positiva. A Abordagem Normativa apresenta a característica de ressurgir após o ano 2000, pois não foi encontrado nenhum artigo sobre o tema pesquisado entre 1955 e 1999.

Quanto à classificação pelo enfoque da pesquisa, os resultados demonstram que o enfoque econômico predomina em 56,94% dos trabalhos totais. Sob o prisma deste enfoque, a Abordagem Positiva detém 37 (57,81%) dos artigos enquanto a Abordagem Normativa, 4 (50%).

A predominância da tipologia Empírica, com 59 dos 72 artigos, é enfatizada ainda mais por todos possuírem Abordagem Positiva. Sendo ainda 13 artigos de tipologia Teórica. Os artigos também foram classificados pelos procedimentos de pesquisa, onde os Estudos de Caso, um total de 6 (seis) artigos, todos de Abordagem Positiva. Dos 55 artigos com Estudos Estatísticos, 98,18%, possuem Abordagem Positiva e apenas 1,82% Abordagem Normativa. Dos Estudos Documentais, 63,64% classificam-se como Abordagem Normativa e outros 36,36% como Abordagem Positiva.

Raquel Prediger Anjos, Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo,
Luciano Márcio Scherer

Dos temas encontrados nos artigos investigados destacam-se a Lei Sarbanes-Oxley e sua influência nas Pequenas Empresas, os controles internos, fraudes e auditoria. Outro tema destaca o crédito bancário, suas respectivas decisões e critérios, os fatores na avaliação de risco e falências. Bem como temas que envolvem fatores de desempenho das empresas.

Como sugestão para pesquisas futuras, cabe aqui mencionar uma possível realização de análise comparativa entre as legislações das pequenas empresas nos países dos quais foram identificados os autores, bem como a obrigatoriedade e a importância da divulgação de suas informações contábeis.

6. REFERÊNCIAS

ALLEE, Kristian D.; YOHN, Teri Lombardi. *The demand for Financial Statements in an unregulated environment: an examination of the production and use of Financial Statements by privately held Small Businesses*. *The Accounting Review*. v. 84, n. 1, 2009, p. 1-25.

BALL, R.; BROWN, P. *An empirical evaluation of accounting income numbers*. *Journal of Accounting Research*. v. 6, n. 2, 1968, p. 159-177.

BARTON, J.; WAYMIRE, G. *Investor protection under unregulated financial reporting*. *Journal of Accounting and Economics*, 2004. p. 65-116.

BRASIL. **Lei do SIMPLES**. (Lei 9.317 de 5 de dezembro de 1996). Lei Complementar nº 123/2006

BUSHMAN, R.; SMITH, A. *Financial accounting information and corporate governance*. *Journal of Accounting and Economics*, 2001, p. 237-333.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE NÍVEL SUPERIOR (CAPES). Portal de periódicos da CAPES. Rol de Periódicos disponível em: <http://www.periódicos.capes.gov.br/>. Acesso em: 20 jun. 2010.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ESPEJO, Márcia M. S. B; CRUZ, Ana P. C.; LOURENÇO, Rosemary L.; ANTONOVZ, Tatiane; ALMEIDA, Lauro B. Estado da arte da pesquisa contábil: um estudo bibliométrico de periódicos nacional e internacionalmente veiculados entre 2003 e 2007. **Revista de Informação Contábil**, v. 3, n. 3, 2009. p. 94-116.

EUROPEAN COMMISSION: A Comissão das Comunidades Europeias (EC). **Recomendação da Comissão de 6 de Maio de 2003 relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas (2003/361/CE)**. Jornal Oficial da União Europeia 20.5.2003. Disponível em: <http://ec.europa.eu/>. Acesso em: 21 jul. 2010.

Demonstrações contábeis nas pequenas empresas: um estudo bibliométrico

FÜLBIER, R. U; SELLHORN, T. *Methodological approaches to accounting research: evidence from EAA annual congresses*. Dublin: EAA Annual Congress, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENDRIKSEN, E. S.; Van BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Altas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio.; LOPES, A B. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

LAGO, Cláudia. **Empresa Individual com responsabilidade limitada será adotada na lei pátria?** Informativo Sindicómércio Juiz De Fora. Ano VI, n. 70 Maio/2009.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. *Organization and environment*. Boston: Harvard Business School Press, 1967.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, E.; SILVA, R. B. C. **Plataforma Teórica – Trabalhos do 3º e 4º Congressos USP de Controladoria e Contabilidade: um estudo bibliométrico**. In: Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2005. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/trabalhosPDF/625.pdf>
Acesso em: 21 de julho de 2010.

MATTESSICH, R; KUPPER, U. *Accounting research in german language area - first half of the 20th century*. **Review of Accounting and Finance**, v. 2, n. 3, 2003. p. 103-137.

MEIGS, R.; MEIGS, W. *Accounting: The basis for business decision*. New York, NY: McGraw-Hill, Inc. 1993.

MEIS, L. **Uso de indicadores exige cautela**. Folha de São Paulo, São Paulo, 12 set. 1999. Caderno Especial Ranking da Ciência, p. 7.

MENDONÇA NETO, Octávio Ribeiro de; RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho. **Dez anos de pesquisa contábil no Brasil: análise dos trabalhos apresentados nos ENANPAD de 1996 a 2005**. São Paulo: RAE, v. 49, n.1, jan./mar. 2009, p. 062-073.

NEVES, José Luis. **Pesquisa qualitativa: características, usos e possibilidades**. In: Caderno de pesquisa em administração. FEA-USP. São Paulo, v. 1. n. 3. 2º sem, 1996.

SBA - Small Business Administration. U.S. SMALL BUSINESS ADMINISTRATION 13 CFR Part 121 RIN: 3245-AE76. **Small Business Size Regulations; Small Business Innovation Research Program**. U.S. December 3, 2004. Disponível em http://www.zyn.com/sbir/sba/SBA-Rule_Change.htm. Acesso em: 21 jul. 2010.

Raquel Prediger Anjos, Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo,
Luciano Márcio Scherer

SEBRAE. **Contribuição do SEBRAE às novas MPEs.** Rio de Janeiro: Relatório de Frequência, 2006.

STONER, James A. F., FREEMAN, R. Edward. **Administração.** Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

THEOPHILO, Carlos Renato; IUDÍCIBUS, Sérgio. **Uma análise crítico-espitemológica da produção científica em contabilidade no Brasil.** In: Enanpad, 2005.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo: Atlas, 1987.

WATTS, R.L.; ZIMMERMAN, J.L. **Positive accounting theory.** New Jersey: Prentice Hall, 1986.

APÊNDICE – Lista dos artigos analisados sobre Pequenas Empresas

	PERIÓDICO	ARTIGO
1	Accounting Forum	Sarbanes-Oxley material weaknesses and discretionary accruals
2	Accounting Forum	Developing skills via work placements in accounting: Student and employer views
3	Accounting Forum	An investigation into fraud prevention and detection of small businesses in the United States: responsibilities of auditors, managers, and business owners
4	Accounting History	The end of the disinterested profession: The American Institute of Certified Public Accountants and the union corruption scandals, 1957-62
5	Administração e Sociedade	Sarbanes-Oxley and the Relentless Pursuit of Government Accountability of 21st-Century Reform
6	American Behavioral Scientist	Nonprofit Organization Data What we Have and What we Need
7	American Journal of Alternative Agriculture	Entrepreneurial outcomes and enterprise size in US retail farmers' markets
8	American Journal of Criminal Justice	Fraud victimation: risky business or just bad luck?
9	Business Strategy and the Environment	The Impact of Financial Performance on Environmental Policy: Does Firm Life Cycle Matter?
10	Compensation Benefits Review	Currents in Compensation and Benefits
11	Contributions to Economics	Non - Tobin q in test for financial constraints to investment

Demonstrações contábeis nas pequenas empresas: um estudo bibliométrico

12	Economic Development Quarterly	Making Microcredit Work in the United States: Social, Financial, and Administrative Dimensions
13	Economic Theory	Asymmetric information and survival in financial markets
14	Enterprise Applications and Services in the Finance Industry	Information Risk in Financial Institutions: Field Study and Research Roadmap
15	Entrepreneurship and Culture	Uncertainty avoidance and the rate of business ownership across 21 OECD countries, 1976-2004
16	European Journal of Operational Research	On the predictive ability of narrative disclosures in annual reports
17	European Journal of Operational Research	Evaluation of credit risk based on firm performance
18	Expert Systems with Applications	An Intelligent information segmentation approach to extract financial data
19	Family Business Review	Influence of Family Involvement in Management and Ownership on Firm Performance: Evidence From Poland
20	International Business Review	Management demography and corporate performance: Evidence from China
21	International Journal of Hospitality Management	Internationalization and exposure to foreign currency risk: An examination of lodging firms
22	International Journal of Project Management	Revealing bank lending decisions for contractors in Hong Kong
23	International Review of Law and Economics	Listing standards as a signal of IPO preparedness and quality
24	Journal of Accounting and Economics	Earnouts: A study of financial contracting in acquisition agreements
25	Journal of Banking & Finance	The effects of focus versus diversification on bank performance: Evidence from Chinese Banks
26	Journal of Business	Have Limits? Banking Relationships, Financial Constraints and Investment
27	Journal Of Business And Psychology	A New Look At Service Climate: Its Relationship With Owner Service Values In Small Businesses
28	Journal of Business Communication	Negative Messages as Strategic Communication: A Case Study of a New Zealand Company's Annual Executive Letter
29	Journal of Business Ethics	Justice and Financial Market Allocation of the Social Costs of Business
30	Journal of Business Ethics	The Polycentric Character of Business Ethics Decision-making in International Contexts
31	Journal of Business Ethics	The Financial Performance of a Socially Responsible Investment Over Time and a Possible Link with Corporate Social Responsibility
32	Journal of Business Venturing	The age-effect of financial indicators as buffers against the liability of newness
33	Journal of Business Venturing	Dual-track versus single-track sell-outs: An empirical analysis of competing harvest strategies
34	Journal of Business Venturing	Stock markets to new ventures
35	Journal of Corporate Finance	How costly is the Sarbanes Oxley Act? Evidence on the effects of the Act on corporate profitability
36	Journal of Emerging Market Finance	How Important are Foreign Banks in the Financial Development of European Transition Countries?

Raquel Prediger Anjos, Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo,
Luciano Márcio Scherer

37	Journal Of Financial Intermediation	Interbank competition and information production: Evidence from the interest rate difference
38	Journal of Financial Services Research	Mergers and Acquisitions of Financial Institutions: A Review of the Post-2000 Literature
39	Journal of Management	The Illusion of Will in Organizational Behavior Research: Nonconscious Processes and Job Design
40	Journal of Management	Enhancing Entrepreneurial Orientation Research: Operationalizing and Measuring a Key Strategic Decision Making Process
41	Journal of Management	A Cross-Disciplinary Exploration of Entrepreneurship Research
42	Journal of Money, Credit , and Banking	Technological Progress and the Geographic Expansion of the Banking Industry
43	Journal of Money, Credit, and Banking	Commercial Lending and Distance: Evidence from Community Reinvestment Act Data
44	Managerial and Decision Economics	The decision to finance account receivables: the factoring option
45	Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly	Professional Corporate Donation Programs in Canada: An Exploratory Study
46	Organizational Dynamics	Performance of software firms in South Korea
47	Research in Accounting Regulation	The effects of a cooling-off period on perceived independence of external auditors: A study in the nonpublic regulatory environment corporate profitability
48	Research in Accounting Regulation	Independence, impartiality, and advocacy in client conflicts
49	Review of Quantitative Finance and Accounting	A Study on Designing a Financial Supervisory Institution in Taiwan
50	Review of Quantitative Finance and Accounting	Firm Financial Performance Following Mergers
51	Technovation	An analysis of the effect of software intellectual property rights on the performance of software firms in South Korea
52	The American Review of Public Administration	Federal Offices of the Inspector General Thriving on Chaos?
53	The British Accounting Review	Emerging themes in banking: Recent literature and directions for future research
54	The Journal of Business	Government as Financial Intermediary for Minority Entrepreneurs: An Evaluation
55	The Journal of Business	Statistical Models of Bond Ratings: A Methodological Inquiry
56	The Journal of Business of the University of Chicago	Economic consequences of the Operations of the Reconstruction Finance Corporation
57	The Journal of Business of the University of Chicago	Data Needed to Forecast the Business Cycle
58	The Journal of Economic Perspectives	The Goals and Promise of the Sarbanes-Oxley Act
59	The Journal of Finance	Agency Costs and Ownership Structure
60	The Journal of Finance	Debt Maturity, Risk, and Asymmetric Information

Demonstrações contábeis nas pequenas empresas: um estudo bibliométrico

61	The Journal of Finance	Earnings Management and the Long-Run Market Performance of Initial Public Offerings
62	The Journal of Finance	An Empirical Analysis of the Role of the Medium of Exchange in Mergers
63	The Journal of Financial and Quantitative Analysis	The Cross-Sectional Stability of Financial Ratio Patterns
64	The Journal of Financial and Quantitative Analysis	Financial and Statistical Analysis for Commercial Loan Evaluation: A French Experience
65	The Journal of Financial and Quantitative Analysis	Financial Characteristics of Merged Firms: A Multivariate Analysis
66	The Journal of Financial and Quantitative Analysis	An Empirical Analysis of the Determinants of Corporate Debt Ownership Structure
67	The Quarterly Journal of Economics	The Decline of the Commercial Loan
68	The Review of Economics and Statistics	Relation of Capital-Output Ratio to Firm Size in American Manufacturing: Some Additional Evidence
69	The Review of Financial Studies	The Overseas Listing Decision: New Evidence of Proximity Preference
70	The University Journal of Business	Financial Standards
71	Tourism Management	Resource-based local development and networked core-competencies for tourism excellence corporate profitability
72	Urban Forum	Public Policy and Small Towns in Arid South Africa: The Case of Philippolis