

# با اندیشمندان حسابداری جهان آشنا شویم

هاتفیلد (۱۸۶۶ - ۱۹۴۵)

نویسنده و منتقد حسابداری

دکتر غلامرضا اسلامی بیدگلی - بتول زارعی



۱۹۳۷ درجه دکتری افتخاری  
حقوق از دانشگاه نورت وسترن و  
سپس در ۱۹۴۰ از دانشگاه  
کالیفرنیا دریافت کرد.

هاتفیلد از ۱۸۸۶ تا

۱۸۹۰ در تشکیلات اوراق قرضه  
شهرداری کار کرد و از ۱۸۹۴ تا ۱۸۹۸  
عضو هیئت علمی دانشگاه واشنگتن بود و  
اقتصادسیاسی تدریس می کرد. وی سپس  
به عنوان مدرس به دانشگاه شیکاگو رفت  
(۱۸۹۸-۱۹۰۲) و در سالهای ۱۹۰۲ تا  
۱۹۰۴ به عنوان استادیار و اولین رئیس  
دانشکده علوم اداری و بازرگانی فعالیت  
داشت. هاتفیلد هرگز به حرفه حسابداری  
نپرداخت و حسابدار رسمی نشد. در مقابل،  
یک رشته دانشگاهی حسابداری در دانشگاه  
شیکاگو برپا کرد. وی برای این کار از یک  
اردوی علمی در ۱۸۹۹ از دانشگاههای

(AAA) بود اما در بسیاری مسائل با سایر  
اعضای کلیدی آن تضاد داشت که  
مهمترین آن تأکید زیادی بود که انجمن بر  
کار تحقیقات داشت.

هنری راند هاتفیلد فرزند رابرت  
ام (Robert M.) و الیزابت آن تفت  
(Elizabeth Ann Taft) در ۲۷ نوامبر ۱۸۶۶،  
در شهر ایلینویز (Illinois) شیکاگو به دنیا  
آمد. وی مدرک لیسانس خود را در ۱۸۹۲  
از دانشگاه نورت وسترن (Northwestern)  
و درجه دکتری را در ۱۸۹۷ از دانشگاه  
شیکاگو در رشته اقتصادسیاسی و  
علوم سیاسی دریافت کرد. وی همچنین در

هنری راند هاتفیلد (Henry  
Rand Hatfield) یکی از  
پیشروان حسابداری مدرن  
دانشگاهی است. دوره کار  
دانشگاهی او طولانی و  
برجسته بود. وی نخستین

استاد تمام وقت حسابداری در آمریکا  
محسوب می شود و در درجه نخست به  
عنوان نویسنده منتقد شهرت دارد. اثر  
مهم او، حسابداری مدرن: اصول و  
برخی از مشکلات آن، یکی از اولین  
تألیفات آمریکایی در ادبیات حسابداری  
مدرن به شمار می آید. موضوعهای محوری  
نوشته های هاتفیلد، ترازنامه و ارزیابی  
داراییهاست و همین مسئله باعث شده  
است تا کار او در دوران معاصر مورد توجه  
بسیار قرار گیرد. هاتفیلد همچنین یکی از  
پایه گذاران انجمن حسابداری آمریکا

بازرگانی فرانسه و آلمان الهام گرفت. لازم به ذکر است که **هاتفیلد** با هر دو زبان آلمانی و فرانسوی بخوبی آشنا بود.

**هاتفیلد** در ۱۹۰۴ به عنوان دانشیار به دانشگاه کالیفرنیا در **برکلی** (Berkeley) پیوست و تا ۱۹۰۹ در این پست ماند. این نخستین انتصاب تمام‌وقت در رشته حسابداری در آمریکا بود. وی در ۱۹۰۹ به درجه استادی ارتقا یافت و همچنین به عنوان رئیس دانشکده بازرگانی (۱۹۰۹ - ۲۰ و ۱۹۲۷ - ۲۸) و رئیس هیئت علمی (۱۹۱۶ و ۱۹۱۷ - ۱۸ و ۱۹۲۰ - ۲۳) خدمت کرد. **هاتفیلد** در برکلی خود را وقف توسعه کتابخانه حسابداری کرد که بعدها یکی از بزرگترین و مهمترین مجموعه‌های حسابداری در آمریکا گردید.

**هاتفیلد** یکی از اعضای مؤسس انجمن حسابداری آمریکا بود که در سالهای اولیه شروع به کار، **انجمن آمریکایی مربیان دانشگاهی حسابداری** (AAUIA) نام داشت. وی در نشست سازمانی گروه که در ۲۸ دسامبر ۱۹۱۶ در **اوهایو** (Ohio) برگزار شد شرکت داشت و عضو کمیته‌ای بود که پیشنویس اساسنامه انجمن را تهیه کرد. وی در سال اول، به عنوان نایب رئیس و در ۱۹۱۹ به عنوان رئیس انجمن انتخاب شد.

چهارده سال بعد وی به عنوان یکی از نمایندگان انجمن در چهارمین کنگره بین‌المللی حسابداری که در لندن برگزار شد، انتخاب شد. شاید بتوان گفت مهمترین خدمت **هاتفیلد** به انجمن، سخنرانی وی تحت عنوان **دفاعی تاریخی از دفترداری**<sup>۱</sup> بود که در گردهمایی سالانه ۱۹۲۳ ارائه کرد. طبق اظهار زف (Zeff) دفاع انتقادی و در عین حال طنزآمیز **هاتفیلد** از نقش حسابداری در جامعه باعث انگیزش اعضای انجمن شد. **دفاعی تاریخی از دفترداری**، که در شماره آوریل ۱۹۲۴ **ژورنال آو اکانتنسی** (Journal of Accountancy) چاپ شد مشهورترین کار **هاتفیلد** محسوب می‌شود و ارائه آن در گردهمایی ۱۹۲۳ باعث دلگرمی و افزایش اعتماد به **انجمن تازه** تأسیس **حسابداری آمریکا** (AAA) گردید.

اگرچه **هاتفیلد** چهره بانفوذی در انجمن به شمار می‌آمد ولی با سایر اعضای کلیدی آن در برهه‌های حیاتی اوایل کار انجمن مشکل داشت. او با انتشار **فصلنامه آموزش حسابداری** مخالف بود. اگرچه نظریات فصلنامه از سوی سایر اعضای کمیته اجرایی حمایت می‌شد ولی **هاتفیلد** معتقد بود که انجمن باید به **مؤسسه آمریکایی حسابداران** (AIA) در انتشار مجله **ژورنال آو اکانتنسی** ملحق شود، چرا که او معتقد بود تجمیع منابع محدود حسابداری و ارائه یک کار دوره‌ای ارزشمند بهتر از تقسیم منابع محدود در حرفه خواهد بود. با وجود مخالفت‌های **هاتفیلد**، در ۱۹۲۶ اولین شماره **اکانتینگ ریویو** (Accounting Review) به چاپ رسید.

در اواسط دهه ۳۰، **پیتون** (Paton) و سایر اعضای انجمن تصمیم به تغییر نام انجمن به **انجمن حسابداری آمریکا** (AAA) گرفتند. آنها می‌خواستند که با نام جدید حوزه مخاطبان خود را گسترده‌تر کرده و تأکید انجمن بر تحقیق را اعلام کنند. زف نقل می‌کند که **هاتفیلد** با این تغییرات مخالف بود چرا که نگران بود انجمن تمرکز خود را بر روی آموزش از دست بدهد. به همین دلیل هم با آیین‌نامه داخلی انجمن که قاطعانه بر محور تحقیق تهیه شده بود مخالفت کرد. وی معتقد بود که به استثنای تحقیقات علمی در تئوری حسابداری، انجمن باید نیروی خود را مستقیماً در کار تعلیم و تربیت صرف کند و کار تحقیق را به سازمانهای حرفه‌ای واگذارد.

مدتی پس از تأسیس کمیسیون بورس اوراق بهادار در ۱۹۳۴، این کمیسیون، کمیسیون تجارت مرکزی، بانک مرکزی و سایر نهادهای دولتی را به منظور متحدالشکل کردن گزارشهای مالی دعوت به همکاری کرد. انجمن که حالا دیگر انجمن حسابداری آمریکا نام داشت به عنوان بخشی از جهتگیری جدید خود مبتکر تحقیق در زمینه اصول حسابداری شد. نتیجه این جهتگیری **بیانیه آزمایشی اصول حسابداری با تأثیر بر**

**شرکتهای سهامی**<sup>۳</sup> بود که در شماره ژوئن ۱۹۳۶ اکانتینگ ریویو به چاپ رسید. ژورنال آو اکانتنسی عمده‌اً این مطلب را نادیده گرفت؛ شاید به منظور انعکاس این نظریه که تنها حرفه‌ایها و انجمن می‌توانند راجع به چنین مسائلی اظهار نظر کنند. **هاتفیلد** به همراه **ساندرز** (Thomas H. Sanders) و **مور** (Underhill Moore) مشترکاً جوابیه مؤسسه آمریکایی حسابداران را به نیابت از بنیاد **هاسکینس اند سلز** (Haskins & Sells) نوشتند. این جوابیه، با عنوان **بیانیه‌ای درباره اصول حسابداری**، ارزیابی و تحقیقی بود در مورد روشهای جاری حسابداری که در ۱۹۳۸ به چاپ رسید.

در ۱۹۰۹ **هاتفیلد** کار بزرگ خود را با نام **حسابداری مدرن: اصول و برخی مشکلات آن**، منتشر کرد. وی در این کتاب به گردآوری و تحلیل روشهای جاری حسابداری پرداخته بود. چاپ این کتاب در کنار **چاپ مونتهگومری کتاب دیکسی**<sup>۴</sup> (۱۹۰۵)، **فلسفه حسابهای اسپراگ**<sup>۵</sup> (۱۹۲۰) که قبلاً در ۱۹۰۸ نیز به چاپ رسیده بود) و **حسابهای کول؛ ساختار و تفسیر آنها**<sup>۶</sup> (۱۹۰۸) یکی از اولین کمکهای آمریکا به ادبیات حسابداری به شمار می‌آید. کتاب **هاتفیلد** در دو مجله مطرح آن زمان نقد و بررسی شد. در شماره سپتامبر ۱۹۱۰ **ژورنال آو اکانتنسی**، **والتون** (Walton) راجع به نکات برجسته کتاب مطالبی نوشت و بیان داشت که این کتاب را به کلیه دانشجویان حسابداری پیشرفته خود در نورت وسترن توصیه کرده است. **کول** (Cole) نیز که فرد منتقدی بود در **ژورنال آو پلیتیکال اکونومی** (Journal of Political Economy) **هاتفیلد** را به خاطر قوه تمیز در قضاوتها و جامعیت کتاب مورد تحسین قرار داد. کتاب **حسابداری مدرن** مورد علاقه همگان قرار گرفت، به طوری که قبل از آنکه نویسنده فرصتی برای تجدیدنظر و اصلاح آن پیدا کند به دفعات به چاپ رسید. هجده سال بعد در ۱۹۲۷، **هاتفیلد** کتاب خود را با تغییر نام به **حسابداری: اصول و برخی مشکلات آن**، اصلاح و تجدید چاپ کرد.

خطوط کلی دو کتاب مشابه بود. فصولی در ارتباط با تلفیق و تفسیر ترازنامه به کتاب جدید افزوده شده بود. همچنین استهلاک، سود سهام، **زیانهای سرمایه‌ای**<sup>۷</sup>، سود، **مازاد**<sup>۸</sup> و حسابداری شرکتهای تضامنی در کتاب جدید بحث شده بود. کتاب جدید دوباره مورد تشویقهای متعدد قرار گرفت و در ۱۹۲۸ از مؤسسه **بتا آلفا پسی** (Beta Psi) به عنوان بیشترین کمک آن سال به ادبیات حسابداری، جایزه لیاقیت دریافت کرد. هر دو نسخه قبلی و جدید کار **هاتفیلد** مجدداً تجدید چاپ شدند که این امر نشاندهنده جاودانگی کتاب بود. **هاتفیلد** ۱۲ سال بعد در ۱۹۴۰ یک کتاب درسی حسابداری را با کمک ساندرز و **برتون** (Burton) تألیف کرد.

در سال تحصیلی ۱۹۴۱ - ۴۲، **هاتفیلد** سخنران و مربی **دیکینسون** (Dickinson) در انجمن فارغ‌التحصیلان دانشگاه علوم اداری و بازرگانی هاروارد بود و در ۱۹۴۳ این سخنرانیها را که با عنوان **مازاد و سود سهام** ارائه کرده بود منتشر کرد.

**هاتفیلد** نویسنده‌ای پر کار بود که علاوه بر این کتابها، نقدهای متعدد کتاب، مقالات کوتاه، صورتجلسه‌های کنفرانسها و مقالاتی در مجلات حسابداری را می‌توان در فهرست آثار او نام برد. این نوشته‌ها نشاندهنده طیف وسیع علائق و استعدادهای اوست که از اصول، روشهای حسابداری و تاریخ حسابداری گرفته تا حقوق و حسابداری و موضوعات حسابداری بین‌المللی را در برمی‌گیرد و منجر به شهرت فراوان او گردید.

**هاتفیلد** در تمام نوشته‌هایش بیشتر به تحقیق و بررسی و اظهارنظر در اندیشه‌ها و روشهای موجود می‌پرداخت تا ساخت و پردازش نظریه‌های جدید؛ همان‌طور که زف راجع به **هاتفیلد** می‌نویسد: "**او بیشتر شارح و مفسر بود تا مبلغ**". **هاتفیلد** معتقد بود که بزرگترین چالش پیش‌روی علم جوان حسابداری، فقدان همشکلی در اصول حسابداری و هرج و مرج در کاربرد اصطلاحات است، و برای توسعه یک ساختار منسجم،

حسابداران را تشویق می‌کرد که مانند فیزیکدانان و شیمی‌دانان و سایر دانشمندان عمل کنند و بیشتر نظریه‌شناس باشند. از نظر او تئوریها به‌طور **استقرائی**<sup>۹</sup> از عمل و تجربه منتج می‌شوند تا مفروضات نظری و انتزاعی. علاوه بر این بهترین راه آزمون یک تئوری مطابقت آن با بهترین روشهای مرسوم بود که یافتن این تطابق نیازمند بررسی روشهای حسابداری و ارائه نظرات کارشناسانه بر مبنای تکرار بود. این نگرش به تئوری همراه با بیعلاقگی به استدلالهای **قیاسی**<sup>۱۰</sup> میان سایر افراد آموزش دیده در **مکتب قبل از دوران کلاسیک**<sup>۱۱</sup> حسابداری، از جمله برجستگانی چون کول، **دیکینسون**، **اسکوار** (Squire)، **کستر** (Kester)، **موننگمری**، **اسپراگ** و **ویلمدن** (Wildman) نیز دیده می‌شد. در نتیجه آنها با گرایش صریح عملی، به تدوین تئوری خود که شکلی از **توجیه توصیفی**<sup>۱۲</sup> روشهای پذیرفته شده بود، پرداختند.

در میان پیشگامان ادبیات حسابداری آمریکا (موننگمری، اسپراگ، کول و **هاتفیلد**)، تسلط او بر منابع، منحصر به فرد بود؛ بخصوص ادبیات حسابداری آلمانی و فرانسوی. تا سالهای طولانی نوشته‌های **هاتفیلد** و پس از او کار **سوئینی** (Henry Sweeney) در ارتباط با حسابداری سطح قیمتها (۱۹۳۴) جزء آثار معدودی بود که مورد استفاده حسابداران غیرآلمانی و فرانسوی قرار گرفته و پل ارتباطی آنها با پیشرفتهای اروپا محسوب می‌شد. **هاتفیلد** در استفاده از منابع حقوقی از جمله تفسیرها و قوانین حقوقی در محدوده آمریکا و خارج از آن، کمیسیون قانونگذاری، قوانین نظارتی درآمد داخلی و مهمتر از همه تصمیمات دادگاه مربوط به مسائل حسابداری عملاً یک‌تاز بود. او در کتاب **حسابداری مدرن** خوانندگان را به بیش از هفتاد مورد قانونی آمریکا ارجاع داده بود و تقریباً دو برابر این تعداد را در اصلاحیه ۱۹۸۲ کتاب ذکر کرده بود. علاقه **هاتفیلد** به تصمیمات محاکم قضایی و قانون در راستای علاقه وی به استاندارد کردن اصول حسابداری بود و پایان دادن به آنچه او **بلبشوی شرم آور** در کاربرد

اصطلاحات می‌نامید و حرفه حسابداری را به ستوه آورده بود. در مواجهه با ماهیت بی‌ثبات شیوه‌های حسابداری در آمریکا، **هاتفیلد** در جستجوی آن گروه از شیوه‌های حسابداری که تنها در حیطه قانونی رواج پیدا می‌کرد به محاکم قضایی روی آورد. او خصوصاً به نحوه تعریف دادگاهها از سود یا درآمد که هنوز در شرکتهای سهامی به طرق مختلف ارائه می‌شد علاقه‌مند بود. **هاتفیلد** به دنبال تحقیقات قانونی خود بدرستی حدس زد که سود بیش از هر موضوع حسابداری دیگری درگیر مسائل قانونی شده است و در مباحثات حقوقی معمولاً سود به معنای درآمد موجود برای تقسیم سود است. او می‌دید که فهم قانونی سود به میزان زیادی وظیفه حسابداران را در گزارشگری درآمد مشکل ساخته است. در نهایت، **هاتفیلد** از محاکم قضایی در حل موضوعات حسابداری ناامید شد چرا که دریافت تصمیمات قانونی ناهنجار است و جامعیت مطلوب را ندارد و در موارد زیادی حتی مغایر با اصول اساسی حرفه حسابداری است.

"سؤال اساسی در کل حسابداری، **ارزشی است که برای داراییها در نظر گرفته می‌شود...** و مشکل ارزیابی داراییها **بشدت وابسته به استهلاک است**". این جمله نقل قولی است از یکی از سخنرانیهای اولیه **هاتفیلد** در انجمن آمریکایی حسابداران عمومی که عمده کارهای تئوریک او را در برمی‌گیرد.

مانند سایر نویسندگان آموزش یافته قبل از دوران کلاسیک حسابداری، تمرکز اصلی **هاتفیلد** بر ترازنامه بود. او اظهار می‌داشت که نمایش صحیح وضعیت مالی کسب و کار در یک لحظه از زمان اساس حسابداری است و نمایش نتایج کسب و کار با وجود مهم بودن، در مرحله دوم قرار دارد. البته شناسایی سود در کارهای بعدی او اهمیت بیشتری پیدا کرد ولی از نظر **هاتفیلد** تعیین سود و زیان همیشه حاصل فرایند ارزیابی بود. بنابر این او هیچ تعریف مستقلی از اجزای سود ارائه نداد. از نظر او سود و زیان تفاوت بین دو سمت ترازنامه است که نشاندهنده تغییر در

خالص ارزش یا سرمایه بوده و نتیجه قهری و در عین حال ثانویه حسابهای ترازنامه به حساب می‌آید. پیشرفتهای بعدی در تئوری حسابداری، این مفهوم را که سود متکی به ترازنامه است، کم‌رنگ کرد. ولی در این اواخر این عقیده در **نگرش دارایی / بدهی از سود خالص**<sup>۱۳</sup> که توسط هیئت تدوین استانداردهای حسابداری (FASB) مورد توجه قرار گرفته، مجدداً مطرح شد.

**هاتفیلد** یکی از مدافعان سرسخت **مفهوم مالکیت**<sup>۱۴</sup> در ترازنامه بود که اولین بار توسط اسپراگ در آمریکا مطرح شد. در شروع قرن بیستم **تئوری واحد اقتصادی**<sup>۱۵</sup> رواج داشت که مطابق آن تمام داراییها به عنوان بدهی به شرکت و بدهیها به عنوان مقادیری که توسط شرکت استقراض شده و شامل حقوق مالکان یا سرمایه نیز بود، تلقی می‌شد. بنابر این فرم استاندارد معادله حسابداری عبارت بود از:

داراییها = بدهیها

اسپراگ که متأثر از **هاگلی** (Hugli)، **اسکیر** (Schear) و سایر نویسندگان اروپایی بود این ارتباط را گمراه کننده دانست و رابطه دیگری را به شرح زیر مطرح کرد:

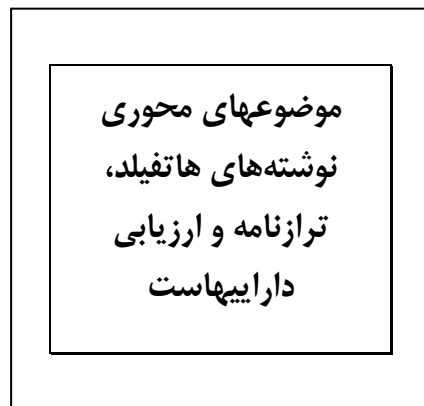
سرمایه + بدهیها = داراییها

وی بحث می‌کرد که بدهیها و سرمایه یکسان نبوده بلکه دو گروه متمایز از حسابها هستند که نشاندهنده ارتباطات مالی متفاوتند. یقیناً واحد تجاری همان ارتباطی را که با مالکان خود دارد با سایر بستانکاران نخواهد داشت. رابطه اسپراگ توسط **هاتفیلد**، بیتون و سایرین گسترش یافت و با کمی پالایش در کاربرد اصطلاحات، شکل مدرن معادله حسابداری شناخته شد.

سالها پس از مرگ **هاتفیلد**، تأکید بر روی ترازنامه به میزان زیادی کنار گذاشته شد و سود خالص و سهم سود هر سهم معیار اساسی عملکرد سهامداران، مدیران و تحلیلگران شد ولی نگرش ترازنامه‌ای جاودانه ماند و موضوع علائق جدید در اواخر دهه ۷۰ قرار گرفت. امروزه گزارشگری مالی در آمریکا کاملاً از تمرکز بر صورت سود و زیان به سمت ترازنامه در

حال برگشت است. این برگشت در چارچوب نظری هیئت تدوین استانداردهای حسابداری (بخصوص بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۵ و ۶) بازتاب یافته است و همچنین تأثیر آن بوضوح در استانداردهای اخیر حسابداری مالیاتی (بیانیه استانداردهای حسابداری مالی شماره ۹۶ و ۱۰۹) و در پیش‌بینی‌های جاری هیئت بر روی **ابزارهای مالی**<sup>۱۶</sup> و **تأمین مالی خارج از ترازنامه**<sup>۱۷</sup> (بیانیه استانداردهای حسابداری مالی شماره ۱۰۵ و ۱۰۷) دیده می‌شود.

**هاتفیلد** به ارزیابی داراییها به عنوان غامضترین مسئله ترازنامه می‌نگریست و می‌گفت این مسئله در مورد بدهیها خیلی ساده و قابل حل است. او ریشه مشکل را در این می‌دانست که انسان به‌طور طبیعی تمایل دارد داراییهای خود را بیش از واقع ارزیابی کند. در ضمن دو عامل دیگر را که در اواخر قرن ۱۹ مطرح شد در پیچیده‌تر شدن مسئله سهم می‌دانست؛ اول افزایش بیسابقه در قیمتها و دوم منسوخ شدن و از مد افتادن سریع فناوری.



به منظور کمک در رفع سردرگمی و مجادله میان حسابداران در گزارش ارزش داراییها در ترازنامه، **هاتفیلد** سه قانون کلی ارزیابی را پیشنهاد کرد؛ اول آنکه داراییها یا موجودی کالا با فرض **تداوم فعالیت**<sup>۱۸</sup> ارزشیابی شوند، نه به **ارزش تصفیه**<sup>۱۹</sup>؛ دوم نوسانات در ارزش بازار داراییهای ثابت نادیده گرفته شود؛ و سرانجام اینکه استهلاک همیشه به‌طور کامل شناسایی شود. تا زمانی که او کتاب حسابداری را نوشت، معتقد بود که اکثر

حسابداران ارزش تصفیه و تجدید ارزیابی داراییهای ثابت را به منظور انعکاس ارزشهای جاری بازار حتی اگر کمتر از بهای تمام شده بود، نمی‌پذیرفتند و بخصوص مخالف افزایش ارزش داراییهای ثابت تا سطح قیمت‌های بازار بودند. **هاتفیلد** این مخالفت را به ترس از شناسایی سود تجدید ارزیابی نسبت می‌داد. او خودش هیچ مخالفتی با افزایش بهای زمین تا سطح قیمت‌های بازار، نداشت به شرطی که مازاد آن به عنوان یک ذخیره تجدید ارزیابی در بستانکار ترازنامه نشان داده شود نه حساب سود و زیان یا مازاد.

جامعه تجاری و احتمالاً حسابداران تحت استخدام آنها استهلاک را نپذیرفتند و **هاتفیلد** با عصبانیت از ادامه راه منصرف شد. در ۱۹۰۸، هرگونه شناسایی استهلاک تقریباً در شرکتهای آمریکایی غیرمعمول بود. اگرچه تا ۱۹۲۷ شرایط به میزان زیادی بهبود یافت ولی شرکتهای هنوز به استهلاک به عنوان قانونی اجباری نگاه می‌کردند نه ضرورت. برای **هاتفیلد** استهلاک چیزی کمتر از یک قانون طبیعی نبود و اظهار می‌داشت **“تمام ماشین‌آلات در گذر مقاومت‌ناپذیری به سمت قراضه شدن هستند؛ این فرایند ممکن است با تعمیرات کند شود ولی قابل پیشگیری نیست.”** در عین حال **هاتفیلد** با منظور کردن استهلاک، بیش از آنچه باید باشد نیز مخالف بود، چرا که معتقد بود این عمل منجر به ایجاد ذخایر مخفی سود و ارزیابی داراییها به ارزشهای کمتر از واقع شده و در نهایت به کاهش قیمت‌های سهام منجر می‌گردد.

روشهای حسابداری خاصی **هاتفیلد** را شدیداً آزرده می‌کرد، که برجسته‌ترین آنها استفاده غلط از استهلاک بود. روشهای قدیمی و محافظه‌کارانه ارزیابی زمین، حسابداری سرفلی، و همچنین حسابداری موجودی کالا از دیگر مسائل بود. طبق روال سنتی، موجودی کالا به بهای تمام شده ارزیابی می‌شد و از آنجا که موجودی کالا دارایی در گردش بود نه دارایی ثابت، به اقل قیمت تمام شده یا بازار ارزیابی می‌گردید. **هاتفیلد** این راهکار را

غیریکنواخت و نامعقول می‌دانست و می‌گفت اگر ارزش با فرض تداوم فعالیت معیار درجه اول ارزیابی است، معقولترین راهکار ارزیابی موجودیها باید **خالص ارزش بازبافتنی**<sup>۲۰</sup> باشد که قیمت فروش منهای بهای واگذاری است. به رغم ناسازگاری تئوری و عمل، **هاتفیلد** دریافت که رویه مرسوم و متداول در این مورد خیلی محکم است و موجودی کالا همچنان به همان روش ارزیابی می‌شود.

با شروع قرن جدید مخالفتهایی در برابر شناسایی داراییهای نامشهود در گزارشهای مالی شرکتها سهمی دیده می‌شد. **هاتفیلد** و سایر نویسندگان هم‌دورانیش از این عمل حمایت کردند با این استدلال که این داراییها نوعی حق قابل انتقالند که می‌توانند منجر به سود گردند. سرقفلی و سایر داراییها جایگاه موجهی در ترازنامه داشتند و برای شناسایی آسانتر، فرمولی کلی برای کمی کردن ارزش این اقلام ارائه شد که عبارت بود از: درآمد بیشتر از حد متعارف که ارزش آن با نرخ معقول محاسبه شود با این شرط که تمام موارد این ارزش از بهای تمام شده کمتر باشد.

این محدودیت در ارتباط با سرقفلی مشکل ایجاد می‌کرد. سرقفلی شناسایی نمی‌شد مگر آنکه خریداری شود. خود **هاتفیلد** این راهکار را غیرمنطقی می‌دانست، چرا که خود شرکتی که این ارزش را ایجاد کرده بود نمی‌توانست آن را به عنوان دارایی شناسایی کند.

یکی از موارد بحث‌انگیز دیگر، استهلاک داراییهای نامشهود بود. **هاتفیلد** استهلاک را برای همه داراییهای نامشهود توصیه کرد و در مورد سرقفلی، راهکار منطقی را منظور کردن آن به هزینه به تعداد سالهایی که در ارزشگذاری آن به کار رفته است دانست. برای سایر داراییهای نامشهود نیز عمر قانونی آنها را در نظر گرفت؛ البته **کستر** (Kester) عمر مفید را بهتر می‌دانست.

با خواندن زندگی **هاتفیلد** درمی‌یابیم که در کارهای او نشر شکوهمند، شعور انتقادی و طنزآمیز، آموزش عمیق و

مباحثات منطقی دیده می‌شود. همچنین قدرت پیشگویی او باید مورد قدردانی قرار گیرد چرا که او دو گرایش مهم در حسابداری مدرن آمریکا را پیش‌بینی کرده بود. اول آنکه او به درستی حدس زد که انجمن حسابداری آمریکا با پذیرش تحقیق به عنوان محور فعالیت خود، تمرکز خود را در آموزش حسابداری از دست خواهد داد و همان‌طور که دیده شد تقریباً شصت سال بعد اعضای انجمن از برنامه‌های تحقیقی مأیوس شدند و به آموزش بازگشتند. **هاتفیلد** همچنین می‌دید که حسابداری مالی ساختار اساسی خود را از معادله حسابداری گرفته است و سود را اساساً نتیجه ترازنامه می‌دانست و حرفه حسابداری نیز امروز در فرایند برگشت به ترازنامه و قرار دادن آن در راس تئوری حسابداری است.

در سی سال گذشته، زندگی و آثار **هاتفیلد** در ادبیات حسابداری ناشناخته بود؛ تنها در پرتو گسترشهای اخیر است که وی موضوع و مورد توجه و علاقه قرار گرفته است. **هاتفیلد** در ۲۵ دسامبر ۱۹۴۵ در سن ۷۹ سالگی درگذشت.

تالار مشاهیر حسابداری به پاس مشارکت او در توسعه حسابداری در ۱۹۵۷ از او بزرگداشتی به‌عمل آورد و به عنوان معلم و نویسنده با ذوق و فردی که بینش عمیق و فکر مستقل او به پیشرفت اولیه حسابداری کمک نمود از وی قدردانی کرد.

به علاوه، **مونیتز** (M. Moonitz) استاد حسابداری دانشگاه کالیفرنیا در برکلی و **لیتلتن** (Littleton) مقاله **دفاعی تاریخی از دفترداری** او را جزء مهمترین مقالات دهه ۱۹۲۰ شناختند. در اوایل دوره زندگی **هاتفیلد**، هیچ‌گونه محاکم داورى مانند هیئت تدوین استانداردهای حسابداری یا کمیسیون بورس اوراق بهادار برای ارائه اصول صحیح حسابداری وجود نداشت و طیفی از راه‌حل‌های حسابداری در شرایط مشابه به‌کار گرفته می‌شد. در چنین شرایطی، **هاتفیلد** در کتاب خود به‌جای فرموله کردن قوانین غیرقابل انعطاف، موارد گوناگون موجود را نشان داد، و از آنجا که دریافت بود حسابداری هنوز

در مرحله تکوینی خود قرار دارد، موارد قانونی و نهادهای قانونگذار را در مجموعه خود ذکر کرده بود. **هاتفیلد** در مقدمه کتاب حسابداری خود بیان کرده است که تحقیقات و تألیفات در حسابداری در ۱۸ سال مابین انتشار دو کتاب او، نسبت به ۴۰۰ سال قبل از زمان لوکا پاچولی، بیشتر بوده است.

بدون شک، **هاتفیلد** دانشمندی پیشرو در حسابداری بود و نوشته‌های او تأثیر تکوینی نیرومندی در توسعه تئوری حسابداری و در نتیجه رشد حسابداری در حرفه داشت. تئوری و روشهای جدید حسابداری به میزان زیادی مدیون اوست.

#### کتاب شناسی:

- 1- Cattell, J. Mck., J. Cattell, and E. E. Ross, **Leaders in Education**, 2nd ed., New York: Science Press, 1941
- 2- Hatfield, H. R. **An Historical Defence of Bookkeeping**, Journal of Accountancy, April 1924, pp. 241-253
- 3- Kozub, R. M. **Henry Rand Hatfield In Biographies of Notable Accountants**, edited by H. R. Givens, pp. 16-17, New York: Random House, 1987
- 4- Littleton, A. C., **Accounting Evolution to 1900**, New York: American Institute Publishing, 1933, Reprint New York: Russell and Russell, 1966

#### منابع:

- 1- <http://www.cob.ohio-state.edu/dept/acctmis/hof/hatfield.html>
- 2- Michael Chatfield, Richard Vangermeersch, **The History of Accounting**, An International Encyclopedia, New York & London, Garland Publishing, Inc., 1996, pp. 293-294
- 3- John Richard Edwards, **Twentieth-century Accounting Thinkers**, London & New York, Routledge, 1995, pp. 293-307

#### پانوشته‌ها:

- ۱- Modern Accounting: Its Principles and Some of Its Problems
- ۲- An Historical Defence of Bookkeeping
- ۳- A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports
- ۴- Montgomery's edition of Dicksee
- ۵- Sprague's Philosophy of Accounts
- ۶- Cole's Accounts, Their Construction and Interpretation
- ۷- Capital Losses
- ۸- Surplus
- ۹- Inductive
- ۱۰- Deductive
- ۱۱- Pre-classical School
- ۱۲- Explanative justification
- ۱۳- Asset/Liability view of net income
- ۱۴- Proprietary Concept
- ۱۵- Entity Theory
- ۱۶- Financial Instruments

---

17-Off-Balance Sheet Financing

18-Going Concern Value

19-Liquidation Value

20-Net Realizable Value