

## نرفدام

سر سید محمد مجتهد تبریزی

صیاد پے صید و دین عجبی است  
 صیاد از پے صیاد و دین نرد دارد  
 تا کنون که در حال من بودید که مقاله از بنو سیم، ولی حال من خود به سبب سماع شما آید و حال از خودم  
 و اما اندر سبب دلزدگی شدن نقشه ما:

در آخرین شماره مجله (شماره ۲۲ - صفحه ۵۷) در ذکر خبر و تبیین از سید دانشمند پدیده کردید حضرت درویشان  
 اجمیر عرفانه، حسن سجاد می تراود و عزیز نوی، آنان را به صفت "زنده یار" و در آن بیان  
 مرا شرمند محبت نموده، با حضرت قلم، به مراعات نظیر و نحوایه با یک نقطه کمر از آنان به  
 "زنده یار" تصفیه کرده اند، در صورتی که من از این عزیزان چنین میسر از آنها کم دادم و بهین جهت  
 ضرر در خور پوستن به آنان تشخیص شده ام.

پس از آن چند نفر از دوستان که مجله را خوانده بودند سخن کردند، مضافاً به طبع هر چه از سبب  
 به طبع آمد که هر چند در کتب خود در دسترس بود، در کتابت خود خوانده فرمودم زمان، مراحم  
 با عطایای صفا به درجه رفیع این بیان رسانیده اند، چه اگر معاذ خدا خود را کم وقت بنام  
 چرب سبب چیز دیگری باشد، در سبب آن که در کتابت خود می چشم برای چشمه خط کلی  
 نبات در دواستی اند چشم، به حکام نوین مکتب در شیرازی قسم حتمی زنده و در کماله نقطه ها  
 می نماند، مگر در سبب علامت منسوب سجدی به مکتب که خوانده آید:

من در کتب خود که هم بنویسم که منس، در محرم می دهد از سبب سخن شیرین است.

یا دیگری که در خط فارسی می گوید: جامع علوم انسانی

توسر که پانصد بر دفتر ما می نماند می شود از آن مثلث (دو نقطه می شود از آن سه نقطه)

صفت هر چه باشد، لازم شد با رفیق سبب، اجداد وجود خود را و سواد ای سیراسم:

مقاله از سبب می چشم شمر این که به لطف خداوند تعالی، نور نفسی در کس قلمی دادم،

و تعالی، با برسی نو آور بهای حسرت، باز طبعم نوجوانی می کند، فردیخ ۱۳۸۳

صنیر بن فخر



# منتخبات حسابرس

دکتر فضل الله اکبری

روندها، اقلامی را برگزیند و نظر خود را بر آنها بنا گذارد. به اطلاعاتی که حسابرس برمیگزیند و مستند گزارش خود قرار می‌دهد اصطلاحاً منتخبات حسابرس<sup>۱</sup> عنوان داده‌اند. بعضی پژوهشگران این عوامل را سررشته‌های اندیشه<sup>۲</sup> خوانده‌اند و دوست ایام تحصیل از کشور لبنان که سالها در دانشگاههای عربی زبان به تدریس اشتغال داشته، اصطلاح «اشارات» را مناسب می‌داند. اصطلاح هرچه باشد، واژه‌ای قراردادی است که نیاز به تعریف و تکمیل دارد تا مفهوم واقعی پیدا کند.

## فرایند گزینش اطلاعات

اکنون که موضوع بحث تا حدودی شناخته شد به کمک مقالات صاحب‌نظران به توضیح اجزا و فرایند گزینش اطلاعات می‌پردازیم. در استانداردهای حسابداری و حسابرسی ذکری از موضوع و حتی اشاره‌ای به محتوای آن نمی‌یابیم. علت آن هم روشن است. تعیین عوامل مؤثر در انتخاب اطلاعات و کیفیت و میزان تأثیر هر یک بر تصمیم حسابرس، کاری است بسیار مشکل، بخصوص این که در مقام مقایسه، هر مورد حسابرسی از جهات مختلف با سایر موارد فرق دارد و اگر هم تشخیص عوامل مؤثر در قضاوت حسابرس در یک مورد امکانپذیر شود، تجمیع نتایج در موارد مختلف و یافتن مخرجی مشترک و تعریفی جامع به هیچ وجه کار آسانی نیست.

ولی، با وجود مشکلات مزبور، در استانداردهای شواهد حسابرسی<sup>۳</sup> به رهنمودهایی کلی و در عین حال بدیهی اشاره شده و این تنها جایی است که به شرح زیر، به مطالبی در رابطه با

سررشته عیب ناپدید است بس قفل که بنگری کلید است نظامی

موضوع تازگی دارد. از آغاز انتشار مقالاتی در این زمینه بیش از ده سال نمی‌گذرد و تحقیقات همچنان ادامه دارد. طبعاً مطالب پختگی و پیوستگی لازم را پیدا نکرده است. ولی نمی‌باید تا تکمیل مطالعات صبر کرد، چه ارائه همین مختصر که به قلم آمده ممکن است موجب شود که پژوهشگران نخواستنه حرفه به آن بیندیشند و در جهت تکمیل آن بکوشند.

## منتخبات حسابرس یعنی چه؟

مجموعه اطلاعاتی که حسابرس نظر خود را بر آن پایه می‌گذارد، در کیفیت رأی و تصمیمی که گرفته می‌شود مهم‌ترین نقش تعیین‌کننده را دارد. این اطلاعات که زمینه‌ساز نظر و قضاوت حسابرس و گزارش او قرار می‌گیرد از بین سوابق و انبوهی از داده‌ها انتخاب می‌شود. سؤال اساسی این است که در سبک سنگین کردن اطلاعات و در انتخاب و گزینش اقلامی از آنها حسابرس چگونه عمل کند که مجموعه اطلاعات انتخاب شده ترکیبی مناسب در مقایسه با کل اطلاعات در اختیار محسوب شود و نمایانگر وضع مورد حسابرسی باشد؟ انتخاب چه اطلاعات و چه نوع ترکیبی را می‌توان درست و شایسته تشخیص کرد؟

مسئله در انتخاب اطلاعات، عوامل بسیاری و از آن جمله طرز تفکر، دیدگاه حاصل از تحصیلات و محیط پرورش، تجارب گذشته و انگیزه‌ها و اولویتهای حسابرس سبب می‌شود که او، آگاهانه یا ناخودآگاه، از بین داده‌های بسیار، تحلیلها، نسبتها و

لازم رادرباره یکی از موارد یا شقوق انتخابی جمع آوری می کند و



پس از آن که شواهد کافی به دست آورد و از لحاظ نتیجه و اخذ تصمیم در آن مورد مطالعه کافی کرد به جمع آوری اطلاعات و سنجش مورد انتخابی دوم می پردازد. پس از تکمیل مطالعات و نتیجه گیری از مورد دوم نسبت به سایر موارد به همین ترتیب ولی هر یک جداگانه پیش می رود.

فرق این روش با روش انتخاب موازی در این است که در روش انتخاب سریال هر مورد کاملاً مطالعه و بررسی می شود و پس از نتیجه گیری به مطالعه مورد دیگر می پردازند در صورتی که در روش انتخاب موازی تا جمع آوری و تکمیل اطلاعات نسبت به همه موارد ممکن و محتمل، مطالعه، مقایسه و سنجش و اخذ تصمیم انجام نمی شود.

امتیاز روش انتخاب سریال در این است که در هر لحظه ای از زمان، حسابرس بر روی یکی از طرق قابل انتخاب متمرکز است، عیناً مثل این که این تنها طریق ممکن است و تا اخذ نتیجه پیش می رود، و سپس به مورد دیگری می پردازد.

۳- روش اختصاری<sup>۶</sup> - در روش سوم، حسابرس به جمع آوری اطلاعات مربوط به فقط یک مورد، یعنی تنها یک شق از بین کلیه شقوق ممکن می پردازد و اگر از پایه گذاری تصمیم خود بر اساس نتایج حاصل از این یک راه حل، رضایت داشت، بررسی موارد دیگر را یکسره کنار می گذارد. در واقع در روش اختصاری، صرفه جوئی در وقت و کار، مورد نظر است که با محدود کردن دامنه بررسی و انتخاب یک راه و انصراف از طرق دیگر تأمین می شود.

### مقایسه روشهای انتخاب

دو روش انتخاب موازی و انتخاب سریال از جهتی بهم شباهت دارند

سررشته های انتخاب بر می خوریم:

۱- در گزینش اطلاعات، معمولاً بر اطلاعاتی که از خارج سازمان مورد حسابرسی به دست آمده باشد بیشتر می توان اعتماد کرد تا آنچه از داخل سازمان فراهم آید.

۲- در گزینش اطلاعات دریافتی از داخل سازمان مورد حسابرسی، بر اطلاعاتی که کنترل های داخلی مرتبط با آنها رضایت بخش باشد بیشتر می توان اعتماد و استناد کرد.

۳- معمولاً بر اطلاعاتی که خود حسابرس تصمیم گیرنده، تحصیل می کند بیشتر می توان اعتماد کرد تا آنچه در جریان اداری سازمان به دست آید.

## به اطلاعاتی که حسابرس بر می گزیند و مستند گزارش خود قرار می دهد اصطلاحاً انتخابات حسابرس عنوان داده اند

۴- معمولاً بر اطلاعات ارائه شده به صورت نوشته و سند بیشتر می توان اعتماد کرد تا اطلاعاتی که شفاهی به دست آید.

در مواردی که حسابرس می باید از بین مجموعه داده ها اقلامی را برگزیند و مستند قرار دهد و یا از بین طرق مختلف یکی را انتخاب نماید به یکی از سه روش زیر عمل می کند:

۱- روش انتخاب موازی<sup>۴</sup> - در این روش حسابرس، قبل از انتخاب و اتخاذ هر تصمیمی، اول اطلاعات لازم را درباره همه شقوق و حالات قابل انتخاب در مورد آنچه حسابرسی می کند جمع آوری می نماید و سپس به مطالعه و مقایسه آنها و با توجه به جمیع جهات به انتخاب و اخذ تصمیم می پردازد.

مزیت و حسن روش انتخاب موازی در این است که در هر لحظه ای از زمان حسابرس، با تمرکز حواس خود بر روی یکی از موارد انتخاب شده، و به دور از پریشانی احتمالی ناشی از گستردگی موارد، به جمع آوری اطلاعات و سنجش مورد انتخابی دوم می پردازد. پس از تکمیل مطالعات و نتیجه گیری از مورد دوم نسبت به سایر موارد به همین ترتیب ولی هر یک جداگانه پیش می رود.

۲- روش انتخاب سریال<sup>۵</sup> - در این روش حسابرس کلیه اطلاعات



می گذارند بسیار است. در نتیجه آنگاه که حسابرس بر سر دوراهی انتخاب اخذ تصمیم قرار گیرد و مثلاً موضوع وجود اشتباه یا فقدان آن مطرح باشد، چه بسا، با نادیده گرفتن اطلاعات مربوط، به راهی که محافظه کاری ارائه می کند تمایل حاصل نماید.

### عوامل دیگر

علاوه بر تمایلات مزبور، عوامل دیگری هم بر نظر و قضاوت حسابرس اثر می گذارند که اهم آنها عبارتند از:

۱- **آشنایی با اطلاعات** - حسابرس، همانند هر فرد دیگر، به آنچه قبلاً با آن آشنایی پیدا کرده تمایل و رغبت بیشتر نشان می دهد. گفته ای است مشهور که انسان با آنچه نمی داند سرسبز دارد. در نتیجه حسابرس معمولاً اطلاعاتی را بر میگزیند که با آنها مانوس می باشد و نسبت به آنها شناخت بیشتری دارد. این عامل ممکن است سبب شود که فکر و دیده از توجه به اطلاعاتی مربوط تر و مناسبتر بازماند.

۲- **تخصّص** - عامل تخصّص در زمینه ای خاص و تأثیری که بر حسابرس از لحاظ گزینش اطلاعات دارد تا حدّ زیادی با عامل قبلی یعنی آشنایی با اطلاعات ارتباط پیدا می کند ولی گسترده تر از آن است. تخصّص در حسابرسی رشته ای خاصّ سبب می شود که حسابرس در بررسی اطلاعات موجود بیشتر و برتر از آنچه دیگران می فهمند و در می یابند، استنباط کند، در اخذ تصمیم با دیدی وسیع تر و برداشتی متفاوت به اطلاعات بنگرد، با تسلطی بیشتر اطلاعات درست را از نادرست، و مربوط را از نامربوط تفکیک نماید و در نتیجه به مفروضات و احتمالات بیشتر و احتمالاً متفاوت پی برد و در آن جهت به رسیدگی بپردازد. هر یک از این عوامل، ناشی از تخصّص در رشته ای معین، ممکن است در انتخاب اطلاعات و مآلاً گزارش حسابرس موثر واقع شود.

عوامل دیگری را هم مانند شخصیت حسابرس و انگیزه ها و اولویتهایی که در او مؤثر افتاده است نمی توان نادیده گرفت.

عوامل بالا مربوط به خود حسابرس می شد. اما عواملی هم در رابطه با اطلاعات و در انتخاب آنها برای استنتاج تأثیر می بخشد.

این عوامل عبارتند از:

۱- **هزینه تحصیل اطلاعات** - هزینه به دست آوردن اطلاعات در مقام مقایسه با فایده حاصل از آن همیشه نکته ای در خور توجه است. محدودیت بودجه و زمان حسابرسی بفرایند و مراحل رسیدگی

و آن این که چون در هر دو روش همه موارد و شقوق عمل بررسی می شوند، مآلاً حسابرس در استفاده از هر دو روش به نتیجه ای یکسان و یا نزدیک بهم می رسد. برعکس در روش اختصاری، حتی وقتی راه حلی رضایت بخش انتخاب شود، احتمال دارد این راه حل برگزیده، «بهترین» نباشد، چون مقایسه و سنجشی در کار نبوده است. با وجود این، باید گفت ممکن است در همه موارد هم لازم نباشد برای یافتن و انتخاب بهترین راه حل کوشش و صرف وقت شود. توضیح این که گاه پیش می آید که هزینه کسب اطلاعات اضافی، سنگین و یا حجم و کثرت اطلاعات مورد بررسی، مساله آفرین و سبب می شود که حسابرس به روش اختصاری توسّل جوید. این شیوه عمل بخصوص وقتی راههای قابل انتخاب مختلف و زیاد باشد مصداق پیدا می کند. مفهوم مخالف این هم حکایت دارد بر این که روشهای انتخاب موازی و سریال در مواردی که طرق قابل انتخاب و راه حل ها کم و محدود باشد، قابلیت استفاده پیدا می کند.

### تمایلات بالقوه<sup>۷</sup>

از دیدگاه رفتاری دو نوع تمایل بالقوه در حسابرسان تشخیص داده شده و به شرح زیر مورد بحث قرار گرفته است:

۱- **تمایل به تأیید**<sup>۸</sup> - تمایل به تأیید به این معنی است که حسابرس اطلاعاتی را انتخاب و بر آنها تأکید می گذارد که آنچه را قبلاً تصوّر و پیش بینی کرده است تأیید نماید و **اطلاعات بالقوه خلاف**<sup>۹</sup> آن را نادیده می گیرد. به این ترتیب آنگاه که حسابرس مقداری اطلاعات مؤید نظر خود، هر چند ناکافی، جمع آوری نمود ممکن است به اخذ تصمیمی، که با توجه به سایر جوانب ناپخته به نظر می رسد، مبادرت ورزد.

در جهت پیشگیری و یا رفع موجبات بروز این تمایل توصیه شده است که در طرح و تنظیم سوالات و یا مکاتباتی که زمینه انتخاب اطلاعات را فراهم می آورد دقت کنند که سیاق عبارات و جملات سؤال طوری طرح و تنظیم نشود که به پاسخی معین بیانجامد چه این تمایل، آگاهانه یا ناخودآگاه، در جهت گیری سوالات و مکاتبات مؤثر واقع می شود.

**تمایل به محافظه کاری**<sup>۱۰</sup> - نوع دوم تمایل بالقوه در حسابرس، تمایل به محافظه کاری است. در آموزش حسابداری و حسابرسی به حسابداران آموخته اند که می باید محافظه کار بود. موارد آن بخصوص در رابطه با عواملی که بر سودوزیان و تعیین آن اثر

تأثیر می گذارد.

۲- جنبه تشخیصی و علت یابی اطلاعات<sup>۱۱</sup> - معمولاً اطلاعاتی که در جهت یافتن علت یا علل مسائل مورد نظر حسابرس و مفروضاتی که بررسی می نماید کمک می کند، مطلوب او محسوب می شود و بر سایر اطلاعات رجحان می یابد.

۳- اعتماد بر منبع اطلاعات<sup>۱۲</sup> - معتبر بودن منبع اطلاعات مسلماً در انتخاب آن مؤثر واقع می شود. مثلاً در انتخاب شواهد حسابرسی، منبع اطلاعات نقشی مهم ایفا می کند و، همچنان که قبلاً توضیح داده شد، معمولاً اطلاعات مکتسب از منابع خارج از سازمان مورد حسابرسی بر اطلاعات به دست آمده از داخل خود آن موسسه مقدم شمرده می شود.

کلی، مشخص کردن حدود و ثغوری دقیق و محدود برای حسابرسی ممکن است بر تمایل به استنتاج در جهتی معین تعبیر شود. همچنان که برنامه ریزی تهیه محصولی معین موجب می شود که مواد اولیه مشخصی تهیه و به جریان تولید گذاشته شود، هدف محدود در حسابرسی همان نقش را در تعیین و انتخاب اطلاعات مورد استفاده ایفا می کند.

و بالاخره هنگامی که حسابرس به مواردی تکراری برخورد می نماید نمی باید در قضاوت عجله کند چه دیده شده که در مورد حسابی که مانده آن نوسانات بسیار پیدا کرده است علت را به چند اشتباه حساب منسوب نموده اند.

### عوامل محیط کار مؤثر در انتخاب اطلاعات<sup>۱۴</sup>

عوامل محیط کار و بخصوص تأثیری که جمع بر فرد حسابرس می گذارد، در گزینش اطلاعات مؤثر واقع می شود. این که نظرات و گزارش حسابرس مجدداً بررسی می شود یا نه، و اگر بررسی می شود، چه کسی این بررسی را انجام می دهد مسلماً در انتخاب اطلاعات و طرز ارائه آنها تأثیر می نهد. همچنین انگیزه هایی که محیط کار برای حسابرس فراهم می آورد و تأثیری که این انگیزه ها بر فکر



### مجموعه اطلاعاتی که حسابرس

### نظر خود را بر آن پایه می گذارد

### در کیفیت رأی و تصمیمی که گرفته

### می شود مهمترین نقش

### تعیین کننده را دارد

حسابرس و در نتیجه بر میزان توجیه و توضیحی که می باید همراه نظریه او ارائه شود بجا می گذارد از لحاظ علمی، روانشناسی و مدیریت در خور مطالعه است.

### زمینه تحقیقات

چندین تحقیق در مورد انتخاب و استنتاج از اطلاعات انجام شده است. ولی، همانطور که قبلاً اشاره شد مطالعات در این باره جدید و نتیجه گیری در آنها در خور تأمل است و نیاز به بررسی های بیشتر دارد. مثلاً یکی از این تحقیقات به این نتیجه رسیده است که "مردم،

۴- زائد بودن اطلاعات<sup>۱۳</sup> - این که چگونه زائد بودن اطلاعات ممکن است موجب انتخاب و استفاده از آنها شود به ظاهر متناقض جلوه می کند. ولی در عمل بسیار دیده می شود که حسابرس اطلاعات اضافی دیگری را در گزارش و مستندات خود می آورد که نکته ای بیش از آنچه قبلاً بیان و استدلال و استناد شده است، در بر ندارد. منظور حسابرس از ذکر این قبیل اطلاعات اضافی این است که بر مطالب قبلی تأکید و تأیید بیشتر گذارد. مثلاً ممکن است حسابرس، صرفاً به خاطر نشان دادن وحدت عمل، خواه در جهت مثبت یا منفی، به آوردن اطلاعات و موردی دیگر مبادرت ورزد در حالیکه مطلب تکراری است و نکته ای جدید و نگفته در بر ندارد.

گاه تمایل به تأیید و یا تمایل به محافظه کاری سبب ذکر اطلاعات اضافی می شود که حسابرس به تکرار، توسل می جوید تا نقطه نظر خود را در تمایل به تأیید یا محافظه کاری به اثبات برساند یا قوی تر جلوه دهد.

ناگفته نماند که اصولاً حدود و وظیفه و برنامه ای که برای حسابرس تعیین می شود در انتخاب اطلاعات نقش اساسی دارد. از یک دید

مباحث فوق نشان می دهد که پژوهشهای انجام شده تا نتیجه گیری مطلوب فاصله نسبتاً زیاد دارند. منتها همه پژوهشگران در یک نکته اتفاق نظر دارند و آن اینکه انتخاب اطلاعات و تأثیر آن در نتیجه حسابرسی از چنان اهمیتی برخوردار است که ایجاب می کند حسابرسان متخصص خود به آن بپردازند نه اینکه، همچنان که بسیار دیده می شود، این کار را به سطوح پایین تر واگذارند.<sup>۲۰</sup>



### پانزدهت ها:

- 1 - Cues و Information Cues  
اصطلاح خارجی از بازی بیلارد مأخوذ است که بازیگر از بین توپهای روی میز، یک به یک و به ترتیبی آنها را برمی گزیند تا نتیجه به دست آید
- 2 - Clues
- 3 - Audit Evidence Standards  
برای اطلاع بیشتر در این مورد به کتاب زیر مراجعه نمایید:  
IFAC Handbook of Technical Pronouncements on Ethics and Auditing, International Federation of Accountants, New York, 2000
- 4 - Parallel Cue Method
- 5 - Serial Cue Method
- 6 - Truncated Cue Method
- 7 - Potential Biases
- 8 - Confirmatory Bias
- 9 - Potentially Disconfirmatory Information
- 10 - Conservatism Bias
- 11 - Cue Diagnosicity
- 12 - Source Reliability
- 13 - Cue Redundancy
- 14 - Environmental Factors Influencing Cue Choice
- 15 - Coding V. Integrating
- 16 - Abdel Khalik, et al., **Information Choice and Utilization in an Experiment**, Journal of Accounting Research, 18, Autumn 1980, pp.325-42
- 17 - Chalos, P.& Pickard, S., **Information Choice and Cue Use: An Experiment in Group Information Processing**, Journal of Applied Psychology, 70, 1985, pp.634-41
- 18 - Model-Selected Analysis  
در مقابل اصطلاح «خودگزین» Self-selected Analysis را به کار برده اند.
- 19 - Simnet R. and Trotman K., **Auditor Versus Model: Information Choice and Processing**, The Accounting Review, 64, July 1989, pp.514-28
- 20 - Bedard, J.C. & Chi M.T.H., **Expertise in Auditing**, Auditing: a journal of Practice & Theory, 12, 1993, pp.21-45

بخصوص آنان که در رشته ای تخصص دارند، انتخاب و تدوین و طبقه بندی اطلاعات را بهتر انجام می دهند تا این که از ترکیب، تألیف و تلفیق آنها نتیجه گیری نمایند.<sup>۱۵</sup> پیر واضح است که این نتیجه گیری نمی تواند مورد قبول بسیاری از صاحب نظران قرار گیرد زیرا چگونگی می توان مشاهدات حاصل از چند مورد بخصوص را، آنهم در رشته ای معین، تعمیم داده، نتیجه و قاعده ای کلی برای همه علوم از آن استخراج کرد؟

اصولاً تحقیقات در این زمینه را می توان به دو نوع تقسیم کرد: یکی تحقیقات در خصوص شیوه انتخاب اطلاعات و دیگری تحقیقات درباره فرآیند کاربرد اطلاعات.

جالب این است که نوع اول تحقیقات به این نتیجه رسیده است که علت عمده پایین بودن کیفیت نتایج این است که انتخاب اطلاعات درست انجام نمی شود<sup>۱۶</sup> و این در حالی است که تحقیقات نوع دوم علت عمده پایین بودن کیفیت راناشی از شیوه کاربرد و فرآیند تحلیل اطلاعات می داند.<sup>۱۷</sup>



**تحلیلهای الگوگزین<sup>۱۸</sup>** - موضوعهایی که با کمک اطلاعات گرفته شده از الگوهای انتخابی پیش ساخته به تحلیل گذاشته می شوند نتیجه ای بهتر از تحلیل مبتنی بر گزینش خود اطلاعات گرفته شده از موضوع مورد مطالعه، بدون توسل به الگو، به دست نمی دهد.<sup>۱۹</sup> علت پایین تر بودن کیفیت نتایج در استفاده از الگو، این است که نفس انتخاب الگو خود یک عامل محدود کننده از لحاظ دقت در تصمیم و نتیجه محسوب می شود در حالیکه فرآیند کاربرد اطلاعات وقتی حسابرس خود نسبتها را انتخاب کند چنین محدودیتی را ندارد. البته وقتی حسابرس برای انتخاب نسبتها از الگوستفاده کند، همین محدودیت باز مصداق پیدا می کند.