

ریسک و مدیریت ریسک در حسابداری مدیریت و کنترل

مترجمان: حیدر ریبعی^۱

مهرسا بازیزیدی^۲

چکیده

رویدادهای جهانی اخیر، به ویژه بحران مالی جهانی، دوباره توجه را به ریسک و طبیعت سیستم‌هایی که برای مدیریت ریسک فعالیت می‌کنند، متمرکز و تشدید کرده است. یکی از زمینه‌هایی که به نسبت کمتر توجه شده است، ارتباط بین ریسک، مدیریت ریسک و عملکرد حسابداری و کنترل مدیریت است. این سرمقاله مقدمه‌ای راجع به "شماره ویژه مجله درباره "ریسک و مدیریت ریسک در حسابداری و کنترل مدیریت"" ارائه می‌دهد. آن بر این ادعا استوار است که ریسک و روش مدیریت آن به یک ویژگی از زندگی سازمانی در هردو بخش عمومی و خصوصی تبدیل شده است. با تغییر شیوه‌های سازماندهی، مدیریت ریسک می‌تواند باعث تسهیل و مشروعیت بخشی به برخی از شیوه‌های سازماندهی شود. این قابلیت را دارد که خطوط مسئولیت و پاسخگویی در سازمان‌ها را تغییر دهد و نماینده‌ای از یک روش خاص برای حاکمیت فردی و فعالیت‌ها باشد. بیشتر به این استدلال نیز پرداخته می‌شود که مدیریت ریسک از بودن یک مسئله مربوط به مالی (ارزش در معرض خطر، مشتقات، و غیره) یا حسابداران (اعلامیه‌های مالی، و غیره) به یک مسئله مربوط به کنترل مدیریت تبدیل شده است و بنابراین یک حوزه کلیدی است که حسابداران مدیریت نیازمند مشارکت در آن هستند. این سرمقاله موارد جانبی بالقوه مدیریت ریسک را نیز بر جسته می‌کند، از جمله مسائل مرتبط با اعتماد و پاسخگویی، همچنین تمرکز بر مدیریت ریسک ثانویه یا دفاعی و ظهور ریسک شهرت.

کلید واژه

^۱ استاد دانشگاه تهران و مشاور استراتژیهای مالی، اقتصادی و سرمایه‌گذاری

^۲ دانشجوی کارشناسی پیوسته دانشگاه خوارزمی، دانشکده مدیریت – مدیریت بیمه

مدیریت ریسک، حسابداری مدیریت، منترل مدیریت

نویسنده‌گان مقاله به زبان اصلی: آقایان سوین، کیم و پل (دانشگاه اکستر) هستند. اصل مقاله نیز با مراجعه به سایت <http://hdl.handle.net/10871/16809> در دسترس است و میتوان متن اصلی را مشاهده کرد.

قدردانی

نویسنده‌گان از نظرات و پیشنهادات ارزشمند جان برنز، دیوید اتلی، رابت اسکیپنزو باب سوین درباره نسخه قبلی این مقاله سپاسگزاری می‌کنند. همچنین، می‌خواهیم از تمام بازبینانی که در این شماره ویژه مشارکت داشتند، تشکر کنیم. این شماره ویژه ریشه در هشتمین کنفرانس بین‌المللی تحقیقات کنترل مدیریت برگزار شده در دانشگاه گرینویچ در سال ۲۰۱۰ دارد. نویسنده‌گان از حمایت انجمن کنترل مدیریت و رئیس آن، استاد الین هریس در امکان ساخت این شماره ویژه قدردانی می‌کنند.

ریسک و مدیریت ریسک در حسابداری مدیریت و کنترل

ریسک و روش مدیریت آن به یکی از ویژگی‌های زندگی سازمانی در بخش‌های عمومی و خصوصی تبدیل شده است. از زمان انتشار شماره ویژه تحقیقات حسابداری مدیریت درباره مدیریت ریسک در سال ۲۰۰۹، توجه زیادی به مسئله ریسک در محافل علمی، صنعت، حرفه‌ها و رسانه‌ها شده است. رویدادهای جهانی اخیر از جمله بحران مالی جهانی، بحران مالی در منطقه یورو، رسوایی گوشت اسب، زلزله و سونامی در ژاپن، سیل در تایلند و نشت نفت در آب‌های عمیق^۱ خلیج مکزیک باعث تمرکز مجدد و تشدید توجه به ریسک، طبیعت سیستم‌های مدیریت ریسک و نتایج مدیریت ریسک شده‌اند (شیت، سوین، سالین-اندرسون و پاور، ۲۰۰۶). این بدان معنا نیست که دنیا، همانطور که (بک، ۱۹۹۲) می‌گوید، ریسک‌پذیرتر شده است. در نهایت، حادثه چرنوبیل در مورد

تلفات و رنج بشری بدتر از حادثه آبهای عمیق بود، اگرچه پیامدهای زیست محیطی و اقتصادی بلندمدت هنوز نامعلوم است. با این حال، درک ریسک در حال رشد است و روش‌های سازمانی به طور فزاینده‌ای دور ریسک سازمان می‌یابند. این به نوعی به سه عامل برمی‌گردد: اولاً، افزایش علاقه به حاکمیت شرکتی و تمرکز هیئت مدیره‌ها بر شناسایی، ارزیابی، تعلیم و نظارت بر ریسک‌ها و همچنین ارزیابی اثربخشی کنترل‌های مدیریتی برای مدیریت ریسک؛ ثانیاً، گرایش به مقررات دولتی در سراسر جهان با استفاده از رویکردهای نظارتی مبتنی بر ریسک که بر مکانیزم‌های کنترل داخلی سخت‌گیرانه‌تر تمرکز می‌کنند. به عنوان مثال، قوانینی مانند قانون ساربینز-اکسلی از سال ۲۰۰۲ در ایالات متحده، کد حاکمیت شرکتی انگلستان (شورای گزارشگری مالی، ۲۰۱۰)، توافقنامه‌های بانکداری بازل، چارچوبی که توسط کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون راه تجارت^۱ اجرا شده است و پذیرش ایزو ۳۱۰۰۰ به عنوان استاندارد بین‌المللی مدیریت ریسک. چارچوب‌های مشابه در کشورهای دیگر نیز ایجاد شده است؛ سوم، بزرگنمایی رسانه‌ای از رسواپیها (سوین و هوبر، آینده ۲۰۱۳)، اگرچه همانطور که کاسپرسون و همکاران (۲۰۰۳) خاطرنشان می‌کنند، نظریه باید با احتیاط مورد بررسی قرار گیرد.

این عوامل نشان می‌دهند که مطالعه درباره ریسک و مدیریت آن به خارج از حوزه‌های سلامت و ایمنی، بیمه و مدیریت اعتبار و تیمارهای محدود در حوزه مالی (شامل محاسبات ارزش در معرض خطر و استفاده از مشتقات) و حسابداری (به خصوص تمرکز بر افشای اطلاعات در صورتهای مالی) گسترش یافته است. بحران مالی جهانی ضعف نادیده گرفتن "ریسک عملیاتی" را بیان کرده است: ریسک‌هایی که از اقدامات افراد، سیستم‌ها و فرآیندها نشأت می‌گیرد و نیز درک گستردگری از ریسک‌های خارجی که سازمان‌ها با آن مواجه هستند. استاندارد بین‌المللی مدیریت ریسک (ایزو ۳۱۰۰۰ ایزو ۲۰۰۹) ریسک را به عنوان تأثیر عدم قطعیت در دستیابی به اهداف تعریف می‌کند؛ و مدیریت ریسک را مجموعه اصول، چارچوب‌ها و فرآیندهایی برای مدیریت ریسک می‌داند. حرکت به سمت گستردگی مدیریت ریسک سازمانی^۲ (کاسو، ۲۰۰۴) تمرکز را بر تشخیصی

همه جانبه‌تر از ریسک منتقل کرده است. این نشان می‌دهد که کنترل‌های مناسب مبتنی بر ریسک (کاسو، ۲۰۰۷) باید برای کمک به تضمین دستیابی به اهداف سازمانی، تا حد امکان، به کار گرفته شوند.

این مسئله پیامدهای مهمی برای محققان و دست اندر کاران حسابداری مدیریت، به ویژه کسانی که با کنترل مدیریت مرتبط هستند دارد. دیدگاه عمومی بزرگنمایی شده از ریسک، به عنوان فشاری تکاملی عمل کرده است که باعث افزایش سرعت توسعه مدیریت ریسک در محیط سازمانی شده است. در یک بازه زمانی نسبتاً کوتاه، درک و عملکرد مدیریت ریسک تحول قابل توجهی داشته است (پاور، ۲۰۰۷؛ (پاور، شیت، سوین و سالین، ۲۰۰۹). این تحول توسط محققان دانشگاهی، "متخصصان" ریسک، سازمان‌ها و محیط‌های حرفه‌ای، مشاوران، سازمانهای بین‌المللی و نظارتی ترویج شده است و ریسک و نحوه مدیریت آن به عنوان یک ویژگی در حال افزایش در سازمان‌ها و محیط‌های آنها مورد توجه قرار گرفته است. از ریشه‌های آن در حوزه‌های تخصصی مانند سلامت و ایمنی شغلی، بیمه و ریسک‌های مالی و اعتباری، به عنوان یکی از ستون‌های اصلی حاکمیت خوب گسترش یافته است و از طریق تنظیمات مبتنی بر ریسک، به عنوان یک منبع نظارتی (آیز و بریتویت، ۱۹۹۲؛ مک‌گون، ۱۹۹۵؛ میلر، کورونمکی و اولیری، ۲۰۰۸) در بخش‌های خصوصی و عمومی، مورد استفاده قرار گرفته است.

شکست بسیاری از نهادهای مالی مشهور نگرانی‌های گسترده‌ای را درباره استفاده از مشتقات مالی پیچیده در تعقیب بی‌وقفه سود کوتاه مدت برانگیخته است. این شکست‌ها عیوب‌های حاکمیت و کنترل داخلی را به علت رفتارهای بیش از حد پذیرش ریسک برجسته کرده‌اند. آلودگی نفتی آب‌های عمیق در خلیج مکزیک نه تنها منجر به ضررهای زیست‌محیطی، اقتصادی و شهری شد، بلکه نیز نتایج ناکارآمدی در عملکرد مدیریت ریسک را نشان می‌دهد، جایی که کاهش هزینه بیش از حد برای سازمان اولویت می‌شود. با تغییر روش‌های سازمانی (به عنوان مثال، از طریق استفاده از ابزارهایی مانند ثبت ریسک، نقشه‌های ریسک و سیستم‌های کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون راه تجارت، مدیریت ریسک می‌تواند روش‌های خاصی از سازماندهی را تسهیل و مشروع کند. این توانایی را دارد که خطوط مسئولیت و حسابرسی در سازمان‌ها را تغییر دهد و یک روش

خاص از حکومت بر افراد و فعالیتها را نشان دهد. مانند دیدگاه‌های میلر (۱۹۹۴) درباره سامانه‌های حسابداری، سامانه‌های مدیریت ریسک نیز می‌توانند:

"ساختارهای رسمی سازمان‌ها را منطبق با قوانین نهادی قدرتمند تغییر دهند. سپس این قوانین می‌توانند در سازمان‌های خاصی اعمال شوند. به این ترتیب، ساختارهای رسمی سازمان‌ها به جای تقاضاهای فعالیت‌های کاریشان می‌توانند اسطوره‌های محیط سازمانی خود را منعکس کنند." (صفحه ۱۰)

مدیریت ریسک نه تنها یک نگرانی مهم برای سازمان‌های فردی است، بلکه یک پیوند بین سازمان‌ها و محیطی که در آن فعالیت می‌کنند فراهم می‌کند. فاجعه‌های مالی و زیستمحیطی تأثیری بر چندین سازمان و کلیه بخش‌های جامعه دارند. همانطور که پاور (۲۰۰۴) بر این امر تأکید کرده است: "ریسک‌های فرعی برای شهرت یک سازمان به اندازه ریسک‌های اصلی که متخصصان دانش و سوادی درباره آنها دارند، مهم می‌شوند" (صفحه ۱۴). مدیریت ریسک به طور فزاینده‌ای به عنوان یک عامل بحرانی در سطح متقابل سازمانی مورد توجه قرار می‌گیرد. در واقع، سه مقاله در این شماره ویژه (دکر، ساکاگوچی و کاوای؛ دنگ، دکر و کروت و جوردن، یورگنسن و میترهوفر) بر تمرکز همکاری بین سازمانی از طریق شبکه‌های زنجیره تأمین یا مدیریت پروژه تمرکز دارند. مدیریت ریسک نیز به عنوان جدایی‌ناپذیری از مسائل بین‌المللی گسترش دیده می‌شود، همانند مقاله‌ی پلزنر راسینگ^۱ درباره پیامدهای مالیاتی نحوه تعیین قیمت بین‌المللی.

شیوه‌ای که در آن مدیریت ریسک رویه‌های کنترل سازمانی و مدیریتی را تغییر می‌دهد بسیار قابل توجه است (هوبر، ۲۰۰۹). به عنوان مثال، در بخش آموزش عالی بریتانیا، شورای تامین مالی آموزش عالی برای انگلستان^۲ و اخیراً آرائنس تضمین کیفیت^۳، هر دو از مقررات مبتنی بر ریسک به عنوان یک روش کنترل برای مدیریت دانشگاه و کنترل داخلی استفاده کرده‌اند. از سال ۲۰۰۲ به بعد، شورای تامین منابع آموزش عالی انگلستان راهنمایی‌هایی دقیق و محدود‌کننده را بر دانشگاه‌های انگلستان اعمال کرده است که

آنها را ملزم به پیاده‌سازی سیستم‌های مدیریت ریسک می‌کند (هفس، ۲۰۰۱-۲۸). در حال حاضر، دانشگاه‌ها کمیته‌های ریسک و حسابرسی سطح بالا، "قهرمانان" ریسک و سیستم‌های نظارت و کنترلی دارند که نظارت بر فرآیند مدیریت ریسک را فراهم می‌کنند - چیزی که ده سال پیش سابقه نداشت (پاور و همکاران، ۲۰۰۹).

در برخی سازمان‌ها، روش مدیریت ریسک به عنوان یک تمرین "تیک زدن" به نظر می‌رسد که بر فرآیندهای روزمره سازمانی تأثیری ندارد، بلکه تنها نیاز به نمایش خارجی از هماهنگی داخلی را نشان می‌دهد. همانطور که در بسیاری از سیستم‌های مدیریتی رخ می‌دهد، حریفان تیک زدن را به عنوان یک مشکل متداول می‌بینند که توجه را از سایر انواع ریسک‌ها منحرف می‌کند (پاور، ۲۰۰۷). این فرض در بسیاری از کارهای مرتبط با رویکردهای مبتنی بر حکومت در مدیریت ریسک این است که هر چه ریسک بالاتر باشد، سطح کنترل مدیریت باید بیشتر باشد، که نتیجه منطقی مدل سایبرنتیک کنترل است. با این حال، بری، کولیر و هلیار (۲۰۰۵) "خطر کنترل" را شناسایی کردند: از آنجایی که کنترل‌ها تجویزی تر و وابسته به مدل پیش‌بینی در حال استفاده می‌شوند، "شرکت کنندگان سازمانی ممکن است فضای کمتری برای مانور داشته باشند، و در یک محیط متلاطم، این موضوع می‌تواند منجر به افزایش ریسک به جای کاهش آن شود" (ص ۲۹۷) به دلیل عدم انعطاف پذیری، زیرا کنترل بیش از حد منجر به از دست رفتن فرصت‌ها می‌شود.

این موضوع ما را به سؤالاتی می‌رساند درباره اینکه آیا سازمان‌ها از طریق انتخاب فناوری‌ها، محصولات، فرآیندها و مکان‌های جهانی به سادگی به صورت طراحی شده با خطر مواجهه کرده‌اند؟ رابطه مدیریت ریسک با فعالیت‌های بین‌سازمانی و سازمان‌ها در یک شبکه چگونه است؟ - به عنوان مثال در زنجیره‌های تأمین؟ چگونه می‌توان سازمان‌ها (و نهادها) را به طور موثر برای ارزیابی، مدیریت و حاکمیت ریسک‌ها طراحی کرد؟ عاقب سازمانی مدیریت ریسک چیستند؟ از جمله عاقب مدیریت ریسک خود ریسک (شیت و همکاران، ۲۰۰۶) و ماهیت رابطه بین حسابدار سرپرست مدیریتی و عملکرد ریسک چیست؟ در قوانین مبتنی بر ریسک، استفاده از سیستم‌های مدیریت ریسک اغلب به

عنوان پاسخی به منابع محدود نظارتی (پاور، ۲۰۰۷) استفاده می‌شود. سوئین و هوبر (منتشر نشده، ۲۰۱۳) این استدلال را در مورد خدمات مالی انگلستان و معرفی سیستم‌های مدیریت ریسک در دوران مقامات نظارتی بر خدمات مالی ارائه می‌دهند. آیا فشار بر کاهش هزینه‌ها، به عنوان مثال از طریق افزایش رقابت یا هزینه‌های انطباق، خطرات جدید ایجاد می‌کند (دان و هلیار، ۲۰۰۲)؟

با این حال، پیامدهای برای حسابداری مدیریت و سیستم‌های کنترل به طور کامل واضح نیست. در حالی که در ادبیات حسابداری توجه قابل توجهی به جنبه‌های مالی و فنی مدیریت ریسک شده است (مانند کروهی و همکاران، ۲۰۰۰؛ لانگفیلد-سمیث، ۲۰۰۸؛ استولز، ۱۹۹۶)، به مدیریت واقعی ریسک و تأثیرات مدیریت ریسک در سازمان‌ها کمتر توجه شده است. در واقع، به استثنای تعداد کمی (آرنا و همکاران، ۲۰۱۰؛ بهمانی، ۲۰۰۹؛ کولیر و بری ۲۰۰۲؛ مایکنز، ۲۰۱۱، ۲۰۰۹؛ پاور و همکاران، ۲۰۰۹؛ شیت و همکاران، ۲۰۰۶؛ والستروم، ۲۰۰۹ و وودز، ۲۰۰۹)، درباره ارتباط (پیچیده) بین ریسک، مدیریت ریسک و حسابداری مدیریت و شیوه‌های کنترل، فهم نسبتاً کمی داریم. علاوه بر این، گفتمان ریسک و نحوه مدیریت آن همیشه از ویژگی‌های چارچوب کنترل مدیریت گستردۀ تر در سازمان‌ها نیست. تحقیقات (کولیر، بری و برک ۲۰۰۷) به حاشیه راندن حسابداران مدیریت در مدیریت ریسک به دلیل محدود بودن پایه مهارتهای (حسابداری) آنها نسبت به درک گستردۀ تر از ریسک سازمانی را شناسایی کرد. سوال اساسی تحقیق این است که حسابداران مدیریت چگونه در مدیریت ریسک دخالت دارند، به ویژه از نظر درک آنها از کنترل مدیریت و اندازه گیری عملکرد که مانند مدیریت ریسک، برای دستیابی به اهداف سازمانی هدایت می‌شوند.

این شماره ویژه مجموعه‌ای از مقالات را ارائه می‌دهد که به بحث در مورد موضوعات مطرح شده در بالا و ارتباط متقابل بین مدیریت ریسک و حسابداری مدیریت و شیوه‌های کنترل کمک می‌کند. علیرغم انواع مقالات، یک موضوع کلی این است که مدیریت ریسک از دیدگاه مالی سیلو در مورد ارزش در معرض خطر و مشتقات و دیدگاه سیلو درمورد حسابداری از افشا در گزارش‌های مالی به یک نگرانی اصلی در مورد کنترل مدیریت فاصله گرفته است. به طرق مختلف، مقالات به چندین موضوع مرتبط پرداخته‌اند

که مفهوم مدیریت ریسک را فراتر از مرزهای فعلی آن در ادبیات علمی گسترش می‌دهند. با استناد به میلر (۲۰۰۴)، مقالات در اینجا نشان می‌دهند که مدیریت ریسک "نمی‌تواند و نباید به عنوان یک عملکرد سازمانی به تنها یی و مستقل از زمینه اجتماعی و نهادی گستردۀتری که در آن فعالیت می‌کند، مورد مطالعه قرار گیرد" (صفحه ۹). در واقع، ساخت اجتماعی اشیاء ریسک (هیلگارتنر، ۱۹۹۲)، فرایندهای مدیریتی و طراحی سیستم‌های حاکمیت ریسک، پیامدهایی برای عملکرد حسابداری مدیریت و کنترل دارند.

دو مقاله اول در مجموعه ما، انتقادی از مدیریت ریسک ارائه می‌دهند. هوبر و شایت می‌پرسند که چرا مدیریت ریسک، با وجود شکست آشکار در مدیریت ریسک‌ها در طول بحران مالی جهانی، اهمیت خود را حفظ کرده است؟ با استناد به کار پاور (۲۰۰۷) و نظریه‌پرداز اجتماعی ایتالیایی جورجیو آگامبن (۱۹۹۸، ۲۰۰۵)، هوبر و شایت نشان می‌دهند که چگونه نخبگان می‌توانند از سیستم‌های کنترل مدیریتی برای منافع خود استفاده کنند. آن‌ها از مفهوم "حالت دائم استثنا" آگامبن برای توسعه ایده خود از دیسپوزیتیو مدیریت ریسک استفاده می‌کنند که ارزش‌های اجتماعی بزرگ‌تر را تکثیر می‌کند و پاسخ‌های سازمانی به رشد مدیریت ریسک را تعیین می‌کند که به نوبه خود تعادلات (عدم) قدرت سازمانی را شکل می‌دهد. نخبگان قادرند تدابیر فوق العاده‌ای را اتخاذ کنند که پس از پایان حالت اولیه استثنا قابل لغو نیستند. این تدابیر به سایر اشکال کنترل مدیریتی اضافه می‌شوند، اما به تدریج آن‌ها را جایگزین می‌کنند زیرا استثنا را به یک استاندارد دائمی تبدیل می‌کنند و از ترس و اضطراب استفاده می‌کنند که به نوبه خود می‌تواند منجر به تقاضاهای بیشتری برای مدیریت ریسک شود.

تکاتن و دکاو در برابر تعریف مدیریت ریسک سازمانی (کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون راه تجارت) به عنوان مجموعه‌ای از فعالیت‌هایی که منجر به هماهنگی و مسئولیت‌پذیری سازمانی می‌شود، اعتراض می‌کنند. نویسندهان سه نکته مهم از تحقیقات خود را بر جسته می‌کنند: اولاً، سیستم‌های کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون راه تجارت نشان می‌دهند که عدم قطعیت، فضای سازمانی را برای تنوع، قابلیت و دیگریت به وجود می‌آورد که در عملکرد روزانه کسب و کار به ندرت قابل روشن‌سازی است. دوم، فرآیندهای کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون راه تجارت باعث تنظیم مجدد تقریباً

مداوم افراد و اشیاء می‌شوند که در واقع از یکدیگر جدا می‌شوند و به جای یکپارچه شدن با یکدیگر، مدیریت ریسک در سطح سازمانی دشوار می‌شود. سوم، کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون راه تجارت به افراد امکان می‌دهد همزمان مسئولیت‌پذیری بر همه چیز و هیچ چیز را بپذیرند، زیرا سیستم‌های کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون راه تجارت اطلاعاتی ناقص و در عین حال پیچیده را ایجاد می‌کنند که نیازمندی‌هایی را برای کاربران به وجود می‌آورد تا به طور انتقادی با روش‌هایی درگیر شوند که ریسک و احتمال به طور همزمان وضوح و تاریکی را ایجاد می‌کنند. تکاتن و دکاو نتیجه می‌گیرند که این سه یافته نشان می‌دهد که کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون راه تجارت سلسله مراتب اطلاعاتی معکوس ایجاد می‌کند و اطلاعات پیچیده، حل نشده و انتزاعی را به بالای سازمان هدایت می‌کند.

مقاله سوم و چهارم در این شماره ویژه بر اساس یافته‌های تحقیقات قبلی در رابطه با زنجیره‌های تامین است و رابطه بین سازمان‌ها در یک شبکه زنجیره تامین متصل از طریق مدیریت ریسک را ترسیم می‌کند.

دکر، ساکاگوچ و کاوای، ریسک ناشی از زنجیره تامین را شناسایی می‌کنند و استفاده از شیوه‌های کنترلی را برای مدیریت ریسک‌های مرتبط با همکاری گسترش با شرکای زنجیره تامین بررسی می‌کنند. دکر و همکاران نقش حسن نیت درک شده و اعتماد شایستگی و همچنین شیوه‌های کنترل مدیریت را برجسته می‌کند و متوجه می‌شود که برای معاملات مخاطره آمیز، خریداران به تامین کنندگانی که به آنها اعتماد سرقفلی بالایی دارند ترجیح می‌دهند، در حالی که اعتماد به شایستگی‌های تامین کننده استفاده از شیوه‌های مدیریت زنجیره تامین^۱ را تسهیل می‌کند. با این حال، آن‌ها همچنین نشان می‌دهند که تأثیر ویژگی‌های معاملاتی خاص، به عنوان مثال، غیرقابل پیش‌بینی بودن فناوری، و مشکلات نظارتی، توانایی اعتماد به حسن نیت تامین‌کنندگان را کاهش می‌دهد و استفاده از شیوه‌های مدیریت زنجیره تامین را که نیاز به همکاری فشرده‌تری دارد، محدود می‌کند. دکر و همکاران نتیجه گیری می‌کنند که پیامدهای ریسک فراتر از

قرارداد است و بر بسته کلی روش های مورد استفاده برای مدیریت همکاری بین شرکت ها در یک رابطه زنجیره تامین تأثیر می گذارد.

دینگ، دکر و گروت انتخاب شریک و قراردادهای رسمی را به عنوان رویکردهای کلیدی در مدیریت ریسک معاملات در روابط بین شرکتی مورد مطالعه قرار دادند. تمرکز بر معیارهای انتخاب شریک، مفهوم ریسک را به ارمغان می آورده، زیرا تجزیه و تحلیل دقیق تری را امکان پذیر می سازد که کدام بعد انتخاب واسطه، ریسک در کدام ابعاد قرارداد است. یافته های دینگ و همکاران نشان می دهد که در مواجهه با افزایش ریسک معاملاتی ناشی از وابستگی متقابل و دامنه گسترده معاملات، شرکت ها با اعتماد به معیارهای انتخاب مبتنی بر اعتماد و شهرت، شریکان خود را انتخاب می کنند. با این حال، آن ها نیز از قراردادهای پیچیده تر استفاده می کنند. هنگامی که دامنه معاملات گسترده است و شرکت ها با شریک قبلی ارتباط داشته اند، دینگ و همکاران متوجه شدن که شرکت ها بر روی فرهنگ مشترک برای انتخاب شریک بیشتر وزن می دهند.

مقاله پنجم نمونه ای دیگر از مدیریت ریسک بین شرکتی است، اما در زمینه مدیریت پژوهش. جورдан، یورگنسن و میترهوفر استفاده از نقشه های ریسک در همکاری پژوهش بین سازمانی در صنعت نفت نروژ را مورد بررسی قرار می دهند. جوردان و همکاران نشان می دهند که چگونه فناوری های نمایش ریسک مانند نقشه های ریسک به عنوان یک فناوری مدیریت ریسک، به عنوان یک فناوری "مفید" فراتر از نقش سنتی خود مورد توجه قرار می گیرند. مطالعه آن ها توضیحات موجود درباره پراکندگی فناوری های مدیریت ریسک سازمانی و ارتباط آن با مدیریت پژوهش و کنترل های میان سازمانی را گسترش و تکمیل می کند. جوردان و همکاران نشان می دهند که نقشه های ریسک به عنوان ابزارهای واسطه ای عمل می کنند که به افراد توزیع شده اجازه می دهند تا منافع را داوری کنند، اعتماد را در پژوهه ایجاد کنند و با پیشرفت آن در طول زمان همراه شوند. به طور خاص، نقشه های ریسک در تولید تعهد، ایجاد هویت پژوهش و عمل به عنوان یک سکو برای داوری نگرانی ها بین گروه های مختلف عوامل در یک محیط میان سازمانی، نقش دارند.

در مقاله آخر این شماره ویژه، پلسنر روسینگ تأثیر استراتژی مالیاتی بر سیستم‌های کنترل مدیریتی در یک شرکت چندملیتی^۱ که با ریسک‌های مالیاتی مربوط به قیمت‌گذاری انتقالی مواجه است، مورد بررسی قرار می‌دهد و می‌یابد که این تأثیر وابسته به پاسخ شرکت چندملیتی به محیط مالیاتی آن است. با در نظر گرفتن دیدگاه وابستگی و استفاده از چارچوب "دسته‌بندی کنترل‌ها" سیمونز (۱۹۹۵)، پلسنر روسینگ متوجه شد که سیستم‌های باور و سیستم‌های کنترل تعاملی برای تقویت ارزش‌هایی که بر استراتژی مالیاتی مبتنی هستند، و برای تشویق به یادگیری درباره محیط مالیاتی برای شیوه‌های قیمت‌گذاری انتقالی استفاده می‌شوند. سیستم‌های مرزی و سیستم‌های کنترل تشخیصی به صورت پیشنهادی برای محدود کردن و هدایت رفتارهای پذیرفته شده استفاده می‌شوند و برای اطمینان حاصل کردن از نظارت بر طبیعت مستقل مارجین سود واحدهای کسب و کار استفاده می‌شوند. پلسنر روسینگ همچنین نقش همکاری شبکه میان سازمانی بین کارشناسان مالیاتی قیمت‌گذاری انتقالی در شرکت چندملیتی را نشان داده است، که یک معیار انتخاب بر پایه شهرت است و شباهتی با یافته‌های مقاله دینگ و همکاران دارد.

این مقالات برخی از موضوعات مهم را شناسایی می‌کنند که بحث را خارج از حوزه مدیریت ریسک به عنوان یک نوع دیگر از کنترل مدیریتی رسمی می‌برند. نقش قدرت و استفاده از آن توسط نخبگان (هوبر و شیت)؛ نحوه ایجاد فضای سازمانی برای تنوع و تولید ابهام و اطلاعات پیچیده، بدون راه حل و انتزاعی را که به بالای سازمان منتقل می‌شود، توسط تکاتن و دکاو بررسی شده است. در دیدگاه بین شرکتی، می‌توانیم ببینیم که چگونه ریسک بر بسته‌ی گسترده‌ای از روش‌ها برای مدیریت همکاری بین شرکت‌ها در یک رابطه زنجیره تأمین تأثیر می‌گذارد (دکر، ساکاگوچ و کاوای)؛ و چگونه معیارهای انتخاب شریک مفهوم ریسک را به خود جلب می‌کند زیرا این امکان را فراهم می‌کند تا تجزیه و تحلیل دقیق‌تری از اینکه کدام بُعد انتخاب ریسک را در بُعدهای قراردادی میانجی می‌کند، انجام شود (دینگ، دکر و گروت). با ارتباط دادن ایده قدرت و نخبگان با روابط میان سازمانی، فناوری‌های نمایش ریسک مانند نقشه‌های ریسک می‌توانند به

عنوان یک ابزار "مفید" به علاوه نقش سنتی خود به عنوان یک فناوری مدیریت ریسک در نظر گرفته شوند (جوردان، یورگنسن و میترهوفر)، در حالی که نقش کارشناسان بین‌المللی و پاسخ سازمان به محیط مالیاتی خود تأثیری بر کنترل‌های مدیریتی در مواجهه با ریسک‌های مالیاتی قیمت‌گذاری انتقالی دارد (پلسنر رووینگ).

مجموعه مقالات موجود در این شماره ویژه نشان می‌دهد که سازمان‌ها و سیستم‌های مدیریت ریسک آنها در یک خلاء وجود ندارند - در واقع، آنها به طور اساسی موجودیت‌های پویا هستند که با قدرت، سیاست و ترس، و همچنین تمایل سازمان‌ها برای عمل به نحوی که به نظر برسد که در کنترل هستند، متمایز می‌شوند. از طریق مدیریت ریسک، سازمان‌ها سازماندهی، قانونی شدن و حسابرسی می‌شوند (پاور، ۲۰۰۷). بنابراین، تحقیقات آینده در زمینه مدیریت ریسک و نحوه ارتباط آن با حسابداری مدیریتی و کنترل نیازمند در نظر گرفتن زمینه اجتماعی، سازمانی و نهادی گستردگی‌تری است که در آن عمل می‌کند، به جای تمرکز فقط بر جنبه‌های فنی مدیریت ریسک. همانطور که مقالات موجود در این شماره ویژه به میزانی نشان داده‌اند، مدیریت ریسک با عملکرد حسابداری گستردگی‌تر تفاوتی ندارد و به بسیاری از روش‌ها می‌توان آن را به عنوان:

"تلashی برای مداخله و عمل به افراد، موجودیت‌ها و فرآیندها به منظور تحول آنها و دستیابی به هدف‌های خاص" (میلر، ۲۰۰۴: ۱) است.

کار مایکل پاور (۲۰۰۷، ۲۰۰۴) چندین مسئله را مطرح می‌کند که برای پژوهشگران حسابداری مدیریتی و کنترل و نقش حسابداران مدیریتی ویژگی‌های جالی دارد. دو جنبه در اینجا وجود دارد که به ویژه مرتبط هستند: اثرات جانبی مدیریت ریسک و رابطه بین مدیریت ریسک و عدم قطعیت: پاور (۲۰۰۷، ۲۰۰۴) برجسته می‌کند "خطرات مدیریت ریسک" و ظهور مدیریت ریسک "ثانوی" یا "دفاعی". او پیشنهاد می‌دهد که:

"کارشناسانی که به طور فرایندهای مسئولیت می‌پذیرند برای آنچه انجام می‌دهند، هم اکنون بیشتر به مدیریت خطرات خود توجه می‌کنند" (پاور، ۲۰۰۴، ص. ۱۴).

پاور ادعا می‌کند که این "فرهنگ دفاعی" (ص. ۱۴) را می‌توان در "فردی‌سازی" خطر توسط متخصصان مختلف مشاهده کرد - به طوری که کارشناسان به مدیریت خطر خود اهمیت می‌دهند که نیازمند رفتار بازتابی است (بک، ۱۹۹۲؛ گیدنز، ۱۹۹۰). اثرات جانبی دیگر شامل اجتناب از سرزنش (هود، ۲۰۰۲)، ترس از تحریم‌ها، قانونی شدن و بازنگری مرزها (سازمانی) است که احتمالاً منجر به تقویت فرنگ "تیک زدن کادرها" می‌شود.

درباره مدیریت ریسک و عدم قطعیت، تاکنون پیشرفت‌های قابل توجهی در عملکرد سازمانی صورت گرفته است که بر مدیریت ریسک و مسائل حاکمیت تمرکز دارند، اما تأثیر ریسک و عدم قطعیت به طور کامل مورد بررسی قرار نگرفته است. مدیران همواره با عدم قطعیت روبرو بوده‌اند - این یک ویژگی مرکزی در هر محیط سازمانی است. پاور (۲۰۰۷) ادعا می‌کند که وقتی عدم قطعیت سازماندهی می‌شود، به یک ریسک برای مدیریت تبدیل می‌شود. دامنه عدم قطعیت‌هایی که نیازمند مدیریت هستند به طور قابل توجهی افزایش یافته و شامل تهدیدهایی مانند ریسک‌های عملیاتی، ریسک‌های شهرتی و ریسک‌های استراتژیک است. این تغییرات پیامدهایی برای حسابداران مدیریتی در ارتباط با شناسایی، پایش، کنترل و کاهش ریسک دارد، اما گفتمان ریسک و نحوه مدیریت آن همیشه یک ویژگی از چارچوب کنترل مدیریتی گسترده در سازمان‌ها نیست.

در اینجا نقش حسابداران مدیریتی ویژه‌تر است: در حالی که ما ادعا می‌کنیم که مدیریت ریسک از یک مسئله مربوط به فرنگ‌های محاسباتی (مایکس، ۲۰۰۹) به یک مسئله مربوط به کنترل مدیریتی منتقل شده است، سوال این است که حسابداران مدیریتی در این روند چه نقشی ایفا می‌کنند؟ در مورد خدمات مالی انگلستان، سوین و شیت (۲۰۰۹) برجسته می‌کنند که اهمیت روزافزون رویکردهای مبتنی بر ریسک در تنظیم مؤسسات خدمات مالی (از اوایل دهه ۱۹۹۰) و کاهش مربوطه از اهمیت سیستم‌های حسابداری مدیریتی و نقش حسابداران مدیریتی را برجسته می‌کنند - و ادعا می‌کنند که تأثیر فناوری‌های جدید باعث کاهش تأکید بر هزینه و تمرکز بر ریسک شده است. بالدوینسدوتیر، برنز، نورکلیت و اسکاپنر (۲۰۱۰) نقش تغییر کننده حسابدار مدیریت را مستند کرده‌اند و ممکن است ما در حال ورود به یک فاز جدید تغییر در عملکرد مدیریت ریسک باشیم. برنز و بالدوینسدوتیر (۲۰۰۵) بر ظهور "حسابداران ترکیبی" تأکید

می‌کنند که آنها "در موقعیت‌ها، برنامه‌ها و اجلاس‌های تصمیم‌گیری گسترده‌تر و یکپارچه‌تر کسب و کار درگیر می‌شوند" (ص. ۷۴۹). ممکن است حسابداران مدیریتی در آینده نقشی فعال‌تر در اتصال و ارتباط سیستم‌های کنترل ریسک به عنوان نقاط مرجع برای به اشتراک گذاری دانش درون و خارج از سازمان ایفا کنند.

اگر، همانطور که پاور (۲۰۰۴: ۱۳) توضیح می‌دهد، مدیریت ریسک "بخشی از یک سبک جدید از انضباط و مسئولیت سازمانی" است، مسائل مربوط به مسئولیت و پاسخگویی، و نتایج و عملکرد نیازمند تحقیقات بیشتر هستند - با ارتباط دادن فعالیت‌های مدیریت ریسک و کنترل به اهداف سازمانی، به عنوان مثال در مورد سیستم‌های کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون راه تجارت. شواهد شخصی نشان می‌دهد که مدیریت ریسک در حال ورود به سیستم‌های کلی اندازه‌گیری عملکرد بانک‌ها است (اگرچه پس از بحران مالی، ارزش واقعی این موضوع قابل اختلاف است) و این مسئله برای حسابداری مدیریت آشنا است (ویلیامسون، ۲۰۰۴).

یک مشاهده نهایی درباره مسئله اعتماد وجود دارد. بسیاری از مقالات در این شماره ویژه، مانند مقالات دکر و همکاران، دینگ و همکاران، هوبر و شیت و تکاتن و دیچو، مسائلی درباره اعتماد را بر جسته می‌کنند. مسئله اعتماد به عنوان یک جایگزین برای مسئولیت پذیری ساخته شده است، جایی که مسئولیت پذیری از طریق سیستم‌های کنترل رسمی مانند مدیریت ریسک انجام می‌شود. هدف این سیستم‌ها ایجاد مسئولیت پذیری است تا اعتماد را تقویت کند. یک مثال از ریسک شهرتی است که هدف آن ایجاد مسئولیت پذیری، به عبارت دیگر اعتماد خارجی است. با این حال، کاملاً واضح نیست که این چگونگی تأثیرگذاری بر اعتماد بین عوامل درون سازمانی است، چگونه منجر به رفتار دفاعی، ترس از تحریم و اجتناب از سوءقصد توسط عوامل سازمانی می‌شود. این یک حوزه مطالعاتی مفید برای تحقیقات آینده خواهد بود.

منابع

- 1- Agamben, Giorgio. (1998). *Homo Sacer: Sovereign Power and Bare Life*. Stanford: University Press .
- 2- Agamben, Giorgio. (2005). *State of Exception*. Chicago: University of Chicago Press.
- 3- Arena, M., Arnaboldi, M., & Azzone, G. (2010). The organizational dynamics of Enterprise Risk Management. *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 59-675. doi: 10.1016/j.aos.2010.07.003
- 4- Ayres, I., & Braithwaite, J. (1992). *Responsive Regulation - Transcending the Deregulation Debate*. New York: Oxford University Press. Baldvinsdottir,G., Burns, J., Nørreklit, H. and Scapens, R. (2010),Professional accounting media: accountants handing over control to the system, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7 (3) pp. 395- 414
- 5- Beck, U. (1992). *Risk Society: Towards a New Modernity*. London: Sage .
- 6- Berry, A.J., Collier, P., & Helliar, C. (2005). Risk and control: the control of risk and the risk of control. In A. J. Berry, J. Broadbent & D. Otley (Eds.), *Management Control: Theories, Issues and Performance* (2nd ed., pp. 279-299). Basingstoke, Hants.: Palgrave Macmillan .
- 7- Bhimani, A. (2009). Risk management, corporate governance and management accounting: Emerging interdependencies. *Management Accounting Research*, 20(1), 2-5. doi: 10.1016/j.mar.2008.11.002
- 8- Burns, J. and Baldvinsdottir, G. (2005). An Institutional Perspective of Accountants' New Roles – The Interplay of Contradictions and Praxis, *European Accounting Review*, 14, (4), pp. 725–757 .
- 9- Collier, P. M., & Berry, A. J. (2002). Risk in the process of budgeting. *Management Accounting Research*, 13(3), 273-297. doi: 10.1006/mare.2002.0190
- 10- Collier, P.M., Berry, A.J., & Burke, G.T. (2007). *Risk and Management Accounting: Best Practice Guidelines for Enterprise-wide Internal Control Procedures*. Oxford: Elsevier .

- 11- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2004). Enterprise Risk Management - Integrated Framework .
- 12- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2007). Internal Control - Integrated Framework: Guidance on Monitoring Internal Control Systems .
- 13- Crouhy, M., Galai, D., & Mark, R. (2000). A comparative analysis of current credit risk models. *Journal of Banking & Finance*, 24(1-2), 59-117. doi: 10.1016/s0378-4266(99)00053-9
- 14- Dunne, T.M and Helliar, C.V. (2002), The Ludwig Report: Implications for Corporate Governance. *Corporate Governance: The International Journal of Effective Board Performance*, 2 (3), 26- 31 .
- 15- Financial Reporting Council (2010). The UK Corporate Governance Code. London: FRC .
- 16- Giddens, A. (1990), The Consequences of Modernity. Cambridge: Polity .
- 17- HEFCE (2001-28). Risk management: a guide to good practice for higher education institutions.
- 18- Hilgartner, S. (1992). 'The Social Construction of Risk Objects: Or, How to Pry Open Networks of Risk', in Short J. and Clarke L. (eds.), 39–53. *Organizations, Uncertainties and Risks* (1992). Boulder, CO.: Westview Press .
- 19- Hood, C. (2002). The Risk Game and the Blame Game. *Government and Opposition*, 37(1), 15-37. Doi: 10.1111/1477-7053.00085
- 20- Huber, C. (2009). Risks and Risk-Based Regulation in Higher Education Institutions. *Tertiary Education and Management*, 15(2), 83 - 95 .
- 21- International Organization for Standardization (ISO) (2009). ISO 31000:2009 Risk management - Principles and guidelines .
- 22- Kasperson, J.X., Kasperson, R., Pidgeon, N.F. and Slovic, P. (2003) The social amplification of risk: assessing fifteen years of research and theory. In N.F. Pidgeon, R.K. Kasperson and P. Slovic (eds.) *The Social Amplification of Risk*. Cambridge, CUP, pp 13-46 .
- 23- Langfield-Smith, K. (2008). The relations between transactional characteristics, trust and risk in the start-up phase of a collaborative

- alliance. *Management Accounting Research*, 19(4), 344- 364. doi: 10.1016/j.mar.2008.09.001
- 24- McGoun, E. G. (1995). The History of Risk "Measurement". *Critical Perspectives on Accounting*, 6(6), 511-532. doi: 10.1006/cpac.1995.1047
- 25- Mikes, A. (2009). Risk management and calculative cultures. *Management Accounting Research*, 20(1), 18-40. doi: 10.1016/j.mar.2008.10.005
- 26- Mikes, A. (2011). From counting risk to making risk count: Boundary-work in risk management. *Accounting, Organizations and Society*, In Press, Corrected Proof. doi: 10.1016/j.aos.2011.03.002
- 27- Miller, P. (1994). Accounting as a social and institutional practice: an introduction. In A. G. Hopwood & P. Miller (Eds.), *Accounting as social and institutional practice* (pp. 1-39). Cambridge: University Press .
- 28- Miller, P., Kurunmäki, L., & O'Leary, T. (2008). Accounting, hybrids and the management of risk. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 942-967. doi :
- 29- Power, M. (2004). *The risk management of everything : rethinking the politics of uncertainty*. London: Demos .
- 30- Power, M. (2007). *Organized uncertainty : designing a world of risk management*. Oxford ; New York: Oxford University Press .
- 31- Power, M., Scheytt, T., Soin, K., & Sahlin, K. (2009). Reputational Risk as a Logic of Organizing in Late Modernity. *Organization Studies* (01708406), 30(2/3), 301-324. doi: 10.1177/0170840608101482
- 32- Scheytt, T., Soin, K., Sahlin-Andersson, K., & Power, M. (2006). Introduction: Organizations, Risk and Regulation. [Article]. *Journal of Management Studies*, 43(6), 1331-1337. doi: 10.1111/j.1467-6486.2006.00646.x
- 33- Simons, R. (1995) *Levers of Control*. Boston, MA: Harvard Business School Press .
- 34- Soin, K. and Huber, C., (Forthcoming 2013). 'The Sedimentation of an Institution: Changing Governance in UK Financial Services', *Journal of Management Inquiry*. <http://jmi.sagepub.com/content/early/2012/12/21/1056492612467510.abstract>

- 35- Soin, K and Scheytt, T. (2009) Management Accounting in Financial Services, in The Handbook of Management Accounting Research, edited by Christopher Chapman, Anthony Hopwood and Michael Shields, Elsevier (pp.1385-1395) .
- 36- Stulz, R. M. (1996). Rethinking Risk Management. *Journal of Applied Corporate Finance*, 9(3), 8-25. doi: 10.1111/j.1745-6622.1996.tb00295.x
- 37- Wahlström, G. (2009). Risk management versus operational action: Basel II in a Swedish context. *Management Accounting Research*, 20(1), 53-68. doi: 10.1016/j.mar.2008.10.002
- 38- Williamson, D. (2004) A Call for Management Accounting and Control Research into Risk Management. Paper presented to the Sixth International Management Control Systems Conference, Edinburgh, July 2004 .
- 39- Woods, M. (2009). A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. *Management Accounting Research*, 20(1), 69-81. doi: 10.1016/j.mar.2008.10.003