

下，K公司单边私自调高了合同金额，以期达到增加主营业务收入的目，该行为总计涉及客户24户，涉及产品66台，其对收入的影响金额达到210.58万元。而合同双方不得随意变更合同所涉及的交易条款，单方面变更或解除合同的单边行为更是不被允许的。K公司私调合同价格的行为明显是知其不可为而为之，这是不被法律所保护的。

## 2.2 跨期调配主营业务收入

K公司作为一家机床制造企业，其确认收入的重要依据便是客户对其所售机床产品的验收与否，如若客户确认验收，则达到了风险报酬转移的条件，此时便可确认主营业务收入，而如若客户拒绝签收，不认可所购机床产品，此时便没有达到确认收入的条件，无法确认收入。然而K公司在2013至2015年间，在客户尚未验收货物的条件下确认了219笔收入，此种行为好比寅支卯粮。除此之外，为了平滑收入，K公司在这三年间还延迟确认了3笔收入，此种行为则是以丰补歉。K公司该种跨期调节收入的行为涉及金额多达2.59亿元<sup>[2]</sup>。

## 2.3 少计管理费用

为了增厚利润，K公司在辞退福利及高管薪酬的计提方面下足了功夫，2013至2015年间通过调减内退人数共计283人，累计少计提员工福利2649万元；通过少计提高管年薪及专项奖励，累计少计管理费用312万元。由此K公司用该方法调节利润总计2961万元。

## 2.4 调节存货

为了使舞弊行为看起来天衣无缝，K公司设立了账外库房，以此来建立看似真实的货物流，运用此种方法，既能配合此前虚构的合同流，又能对付审计机构对存货进行的盘查。另外，K公司将支出在租赁账外库房的费用虚构为运输费用，并要求库房出租方开具运输费用发票，以此来伪造单据流。通过该种手法，K公司在三年间少记存货5.06亿元，虚增营业成本2.35亿元。

## 3 钻石理论下K公司财务舞弊动因分析

### 3.1 压力因素

#### 3.1.1 公司暂停上市的压力

2012年以来，机床制造业领域的新兴技术迅猛发展，国外机床制造企业呈现出一片欣欣向荣之态势，机床制造行业内科技创新蔚然成风，这意味着旧技术必然被新技术所淘汰，而国内机床制造业则展现出相对疲软的景象，颇有积贫积弱之势。在国内外此等对比之下，国内机床销售必然会走一段时间的下坡路。反观K公司，其销售业绩自2012年便一路下滑，以至于该年经营业绩为负，可想而知，如若下一年K公司业绩依旧为亏损，其将面临退市的风险，为了避免最终被退市的命运，K公司不惜铤而走险，走上了财务舞弊的不归之路。

### 3.2 机会因素

#### 3.2.1 一股独大，权力失衡

在K公司的股权结构中，国有股所占比重最高，总计达到了32%的比重，而其他股东所持有的股份比例相对较低，没有个人或一致行动人所持股份超过5%，因此其他股东很难对K公司的经营行为产生重大影响，这在一定程度上会导致权力的失衡，国有股一家独大，这种局面投射在董事会中便是董事会的决策由大股东所操纵，而在这种条件下，中小股东的权益很难得到保障，实质上是为大股东侵占中小股东权益提供了机会<sup>[3]</sup>。

#### 3.2.2 管理层与治理层高度重合

纵观K公司各高管所任职位，不难发现，他们大多兼任董事会职务，这便形成了管理层与治理层职务交叉的情形。而在理想状态下，管理层与治理层是应当分离的，管理层主要负责公司的日常经营，并定期向治理层汇报工作，受到治理层的监督。反观K公司，管理层身兼治理层职务，这便形成了一种自己监督自己的局面，治理层对管理层的监督效力大大降低，为K公司财务

舞弊造就了机会。

### 3.2.3 内审部门缺乏独立性

观察K公司内部审计部门在其组织结构中所处的地位,可以看出内部审计部门并没有被赋予相应的权利,内审部门与其他部门平起平坐,并且直接受到总经理的领导,换言之,总经理直接控制着K公司的内部审计部门,一旦总经理配合财务舞弊,内审部门很难发挥出相应的监管效力来阻止财务舞弊的发生。在这种情况下,内部审计部门的存在价值被大幅度削减,便形同虚设了。

### 3.2.4 独立董事流于形式

独立董事的独立性可分为两方面来看,一是形式独立,二是实质独立。从形式上来看,K公司所聘请的独立董事大多为学者教授,具备形式上的独立。然而从实质上来看,独立董事的聘任与薪资待遇由董事会决定,而董事会的决策又由大股东所操纵,从某种意义上而言,独立董事便与大股东存在着利益关系,这在一定程度上会削弱独立董事的监督作用。除此之外,独立董事大多为学者教授有一定的弊端,学者教授的大部分时间与精力势必会花费在科研与教学上,很难抽出大部分时间与精力去辨析企业是否合法合规经营。

## 3.3 借口因素

为了使自己的财务舞弊行为合理化,K公司管理层在集体进行财务舞弊行为时会为自己的不端行为找寻恰当借口,换言之,一种心理安慰。由于公司连年经营业绩不佳,极有可能面临退市的风险,因此他们可以将自己的财务舞弊行为合理化为拯救公司于水火之中的雪中之炭,管理层认为自己是在与公司共渡难关。另外,时任K公司的财务总监在面对投资者质询K公司是否会因为2014-2016年三年连续亏损而退市时,依旧表示:此前有类似案例没有被退市,因此K公司不会被退市。而正是这种危险的侥幸心理最终葬送了K公司的上市生涯<sup>[4]</sup>。

## 3.4 能力因素

### 3.4.1 上下游串通,难以被发现

从外部看,由于舞弊行为的主导人员处于管

理层,在一番精心策划之下,能使上下游配合财务舞弊,在本案中体现出来的便是供应商与客户对K公司财务造假的配合,如此里外呼应,使得财务舞弊的事实被充分掩盖,难以发现。通常来说,上下游企业不会轻易去配合一家企业进行财务造假的操作,毕竟这种做法伴随着相当程度的风险,一旦事情败露,在短期内影响企业营收,在长期内则严重影响企业的整体形象。而上下游企业一旦联合起来配合被审计企业进行财务造假,审计单位在对被审计单位进行审计时是很难发现的。因为这些上下游企业都是真实存在且正常经营的企业,一旦有了相应现金流和票据流做支撑,审计单位将很难分辨他们与被审计单位的交易行为是否是真实的。

(1) 供应商联合财务造假。在本案中,供应商联合K公司财务造假主要表现在两个方面。首先,原材料供应商配合K公司完成其原材料采购任务,以达到原材料采购量与产品产出量相匹配的目的,从而增加营业收入,以此来掩人耳目。具体操作如下:K公司将产成品运往原材料供应商,供应商收到产成品后将其拆解,分拣出各种零部件,最后再将这些拆解下来的零部件发往K公司,由此虚构了K公司的原材料采购业务,同时佐以真实的现金流和票据流,使得舞弊行为看似“天衣无缝”。其次,K公司为解决虚假售出货物的存放问题,还设置了专门的账外仓库,将租赁账外仓库所支出的费用“转化”为发出售出产品的运输费用,与此同时,仓库出租方为K公司所支付的仓库租赁费开具了运输发票,由此混淆审计单位的视听,达到应付审计单位存货盘查的目的<sup>[5]</sup>。

(2) 客户联合财务造假。配合K公司财务造假的企业都是与K公司存在真实客户关系的企业,这在一定程度上会降低审计单位的戒备心。为配合K公司虚构的销售业务,这些企业与K公司签订了销售合同,并发生了真实的资金流动行为,同时双方出具了齐全的单据,这样一来又增加了审计单位的审计难度。

### 3.4.2 管理层勾结,难以被察觉

从内部看,企业内部各个部门领导之间相

互配合、“团队协作”，使得舞弊行为不易被察觉。在本案中，K公司参与到财务舞弊中来的人员贯穿组织内部，上至董事长、总经理下至会计负责人以及生产部门经理。由于管理层之间有着共同的利益，他们因利益的一致性而捆绑在一次，共同组织策划了这起财务舞弊案件。审计单位在进行审计时一般遵循风险导向性原则，审计人员在评估一家企业的审计风险高低时通常会关注该企业的业务数据与财务数据是否配比，而在管理层人员进行团队舞弊的情况下，业务数据与财务数据大概率是相配比增长的，如此一来，审计单位便会认为该企业的审计风险较低，从而难以察觉K公司的财务舞弊行为<sup>[6]</sup>。

## 4 预防K公司财务舞弊的治理建议

### 4.1 削减舞弊的压力

K公司经营业绩连年下滑，从而面临退市风险，究其原因，在于“徘徊于现状”，而市场的竞争可谓是大浪淘沙，“徘徊于现状”的企业正如被淘汰的沙子，只有积极做出改变的企业最后才能屹立不倒。K公司应摒弃短期视野，转而构建长远的发展战略，主动追求产品转型升级，积极进行科技攻关、科技创新，不断提升产品质量，此之为提升经营业绩的关键所在。另外，企业在制定业绩目标的时候应该根据自身情况实事求是，制定合理的业绩目标，不可好高骛远。在制定业绩目标时，应将企业内外部因素可能对业绩的影响考虑在内，就外部因素而言，有市场结构、可开拓市场空间等；就内部因素而言，有企业内部资源的有限性、企业管理体系的科学性等。否则，企业在不合理业绩目标的重压下，很可能走上财务舞弊的违法之路。

### 4.2 减少舞弊的机会

K公司不合理的股权结构、治理结构以及失效的独立董事制度为其舞弊行径提供了机会，因而改善其股权结构、治理结构及独立董事制度显得尤为重要。首先，可通过引入新投资者进行股权改造。其次，优化董事会结构，避免大股东

在董事会中拥有绝对控制权。最后，强化独立董事地位，提高独立董事在公司治理中的参与度，并提供适当物质奖励激励独立董事积极履职。另外，企业应保持内审部门的独立性，内审部门成员与企业管理层应处于平等地位，两者之间不应存在上下级关系，保证内审部门享有相应的权力。同时，对内审部门成员进行资格审查，考核其是否具备相应的胜任能力。另外，着重防止内审部门成员与企业管理层之间存在裙带关系，从而影响内审部门的独立性，制约其履职能力<sup>[7]</sup>。

### 4.3 遏制舞弊的借口

K公司的涉案高管选择进行财务舞弊的重要原因就是为了使公司免于被退市的命运，因此剑走偏锋地认为自己的行为是在为公司雪中送炭，而不是为个人谋取私利，殊不知，该种行为维护的只是极小一部分人的利益，转而忽视了会计的公众利益导向原则。由此可见，将诚信道德建设在公司文化建设中的地位提升到第一梯队十分重要。企业应积极定期举办诚信道德建设培训，让员工清楚明白哪些行为是正向的，可以做的，哪些行为是反向的，不可以做的。与此同时，企业的管理层要起到引领作用，以身作则，为员工树立良好的道德榜样，将诚信道德这根不可逾越的红线根植于企业每位员工的内心，只有使员工将会计职业道德内化于心，才能从根源上杜绝财务舞弊行为的发生。

### 4.4 控制舞弊的能力

K公司财务造假案中展现出的内控制度的严重漏洞引人注意，因此，企业应积极响应国家相关法律法规的要求，根据企业实际情况，建立起完善而运行有效的内部控制制度，杜绝“一家独大”的情况发生。其次，可建立对于供应商与客户的行为规范准则，增加其配合舞弊的成本，削弱企业对供应商及客户的调动能力。企业在与客户及供应商合作时应向他们表明自己反对财务舞弊的决心，并建立相应的监督举报渠道，避免供应商与客户为继续维持与企业的合作关系从而违背内心意愿选择参与舞弊行为<sup>[8]</sup>。

（下转第231页）

于风水学的关注也日益提升。对现代景观学与风水学之间的关系进行思考,能够对现代景观的设计等提供更多可参考的、有价值的建议。目前,我国的景观行业在飞速发展,对于风水学的关注也日益提升。改革开放后,随着思想解放的深入,人们开始对这门学术重新审视,才发现风水的基本内涵并非全是封建迷信,正统的风水术中隐含着许多现代环境学、建筑学、人体学、信息学、天文学、地质学、生态学、美学等众多学科的深刻内涵,风水正是在这些学科的理论基础之上才建立了自己的学术系统。如果我们能够在应用时,透过其玄学的外壳,剔除其中的糟粕,那么传统风水学不失为一门指导人们选择生存和发展空间的准科学体系。而如果将风水学建立在环境学、环境经济学、环境景观方法、生态修复技术、环境生态科学等正统科学的基础之上则将在最大程度上造福现代社会。

## 参考文献

- [1] 王涛.传统风水思想在景观设计中的应用研究[J].现代园艺,2020,43(15):139-142.
- [2] 吕挺.浅论风水及其形成原因[J].大江周刊(论坛),2012(12):56-59.
- [3] 王其亨.风水理论研究(第2版)[M].天津大学出版社,2005.
- [4] 杨筠松,陈子明.认识五行文化 图解八宅明镜[M].陕西师范大学出版社,2011.
- [5] 丁雨禾.现代景观设计与传统风水中水景的结合应用[J].北京农业,2015,(19):154-155.
- [6] 蒋子杰.中国传统风水理论在现代建筑设计中的应用研究[D].浙江大学,2012.
- [7] 李正良.风水理论在古园林建筑格局中的运用体现[D].南京农业大学,2007.
- [8] 段祖军.传统风水理论与园林景观设计分析[J].建材发展导向,2017,15(23):223.
- [9] 闫俊文,刘庭风.现代景观设计与传统风水中水景的结合应用[J].艺术与设计:理论版,2016(4):60-62.

(上接第228页)

## 5 结语

舞弊钻石理论未考虑四个要素(机会、压力、借口、能力)的权重以及顺序问题。事实上,这个问题非常复杂,针对不同的人群、不同的问题、不同的时间、不同的状况,这四个要素的关注点(即权重问题)也不同。基于心理学角度分析,若涉及个人特质、价值观等隐性因素,则治理较难,比如借口、压力;若涉及机会、能力等显性因素治理相对容易一些。未来需要借助一系列案例研究、大样本实证研究,提供差异化的、有针对性的舞弊预防和治理机制。

## 参考文献

- [1] 黄世忠.上市公司财务造假的八因八策[J].财务与

会计,2019,(16):4-11.

- [2] 王玉.基于舞弊三角理论研究分析——以昆明机床财务造假案为例[J].安徽电子信息职业技术学院学报,2020,19(3):76-79.
- [3] 连佩娥,杨宁霞.基于风险因子理论的财务舞弊研究[J].合作经济与科技,2022,(4):152-154.
- [4] 徐静静,金晓玲.基于钻石理论的上市公司财务舞弊案例分析——以中国信安为例[J].中国管理信息化,2022,25(2):49-51.
- [5] 胡明霞,马茜群.国有企业财务舞弊研究——基于昆明机床案例分析[J].会计之友,2019(11):7.
- [6] 党海燕.我国企业财务舞弊的审计对策探析[J].今日财富,2019,(13):126-127.
- [7] 林斌,杨德明,严韶俊.基于舞弊钻石理论的“29岁现象”探析[J].财会月刊,2021,(5):10-18.
- [8] 童雪松.重思竞争战略[J].IT经理世界,2003(10):82-83