

公司社会责任在德国：理念与落实

杨大可

(同济大学法学院 上海 200092)

内容提要:国内法学界关于公司社会责任(CSR)的研究已走出理念探索、步入实施机制的构建阶段,尝试提出更具操作性的法律规则和公司实践中的具体落实方案。自《股份法》最早形塑法定 CSR 雏形以来,德国法学界紧跟经济学、社会学等兄弟学科的脚步,对 CSR 展开系统研究。在《商法典》第 289b 及以下各条构建起德国股份法规范中 CSR 理念的首个桥头堡之后,理论与实践遂聚焦于新 CSR 报告义务。法人治理结构是决定公司行为的核心要素和践行社会责任的组织保障;公司利益作为确定或调整公司目的的根本依循,是公司机关的行为准则。深入探讨董/监事会所承担的与 CSR 相关的义务成为必须完成的作业。

关键词:公司社会责任(CSR) 新报告义务 CSR 理念与落实 董/监事会义务

一、引言:CSR 研究的国内现状与德国概况

自公司社会责任(CSR)^①进入我国学者的研究视野以来,法学界主要就(经济学上的)利益相关者理论对 CSR 的内涵界定展开探索,^②并尝试形成统一认识。经梳理归纳可以发现,目前法学界已初步达成共识的是,CSR 是公司对社会承担的一种义务,即公司应当或必须为或不为

作者简介:杨大可(1983—),男,汉族,吉林长春人,同济大学法学院副教授、博士生导师。

本文为 2021 年上海市社科规划年度课题一般项目“全面加强党的领导背景下国企内部监督机制重构研究”(项目编号:2021BFX013)以及 2022 年度国家社科后期资助项目“中国监事会制度的规范构造”的阶段性成果。

① 为行文简便并节省篇幅,下文所有“公司社会责任”均以英文缩写 CSR 代指。

② 其他进路还包括法理学的“企业公民”概念和社会学层面的伦理路径,详见傅穹:《公司社会责任的法律迷思与规制路径》,载《社会科学战线》2010 年第 1 期。

一定行为的必要性,^③具体指公司应对股东这一利益群体以外的,与公司发生各种联系的其他相关利益群体和政府代表的公共利益负有的一定责任,主要包括对公司债权人、雇员、供应商、用户、消费者、当地住民以及政府代表的税收利益等。^④多位学者认为 CSR 的内涵涉及法律和道德两个层面,并主张 CSR 应通过整合和依托现有公司法机制(如派生诉讼制度、股东临时提案制度等)予以落实,而道德层面的 CSR 作为软约束可以弥补作为硬约束的法定 CSR 的不足。^⑤有学者进一步将 CSR 细分为“能够类型化和具体化的法定义务”(如产品责任、环保责任和劳动责任等)、“存在于习惯、习俗或司法政策中的一般义务”(具有一定程度的道德内涵)和“公司根据自身影响力或承诺而主动承担的相应道德义务”。^⑥就 CSR 的实施机制而言,有学者^⑦认为应包括自觉实施与法律强制实施两类。对于前者,承担监管服务职能的机构(如证监会/银监会/保监会、各类行业协会、证券交易所等)可以借助鼓励措施或激励机制引导公司自觉履行社会责任。后者则是指借助具有国家权力保障的系统(执法和司法)强制推行或落实,CSR 的落实程度主要取决于执法力度和司法救济的有效性。^⑧可以看出,虽然我国法学界已对 CSR 问题提出颇多极富创见的观点,但不可否认目前的研究重心仍处于理念探索和实施机制框架的搭建,尚未提出立法层面较有操作性的具体规则和公司实践中可以作为落实 CSR 抓手的实施方案。

2021 年末,第十三届全国人大常委会第三十二次会议对《中华人民共和国公司法(修订草案)》(以下简称《草案》)进行了审议,并向社会公开征求意见。让人眼前一亮的是其中新增第 19 条对公司社会责任规则的进一步充实。该条第 1 款较为详细地列举了公司社会责任可能涉及的利益相关者利益和社会公共利益,第 2 款更是旗帜鲜明地提出“鼓励公司参与社会公益活动,公布社会责任报告。”公司社会责任的落实因而有了社会责任报告这一有力抓手,但此类报告的内容、报告规制以及审查等仍有待细化规定。

放眼域外立法及实践经验,英国在上世纪八十年代修订公司法时规定董事须考虑雇员利益。几乎同期由美国法律研究所提出的题为《公司治理原则:分析与劝告》的一系列建议中(第 2.01 条)同样显著扩大了公司目的,建议公司对社会负有一定义务。追根溯源,1937 年德国《股份法》要求董事“必须追求股东的利益、公司雇员的利益和公共利益”,应被视为法定 CSR 的最早雏形。

德国学者对 CSR 的关注和研究从未停歇,特别是近年来 CSR 无疑是学界(不限于法学界)

③ 参见周友苏、张虹:《反思与超越:公司社会责任诠释》,载《政法论坛》2009 年第 1 期。

④ 参见朱慈蕴:《公司的社会责任:游走于法律责任与道德准则之间》,载《中外法学》2008 年第 1 期;傅穹:《公司社会责任的法律迷思与规制路径》,载《社会科学战线》2010 年第 1 期,第 207 页。

⑤ 参见朱慈蕴:《公司的社会责任:游走于法律责任与道德准则之间》,载《中外法学》2008 年第 1 期;楼建波:《中国公司法第五条第一款的文义解释及实现路径》,载《中外法学》2008 年第 1 期。

⑥ 详见甘培忠、郭秀华:《公司社会责任的法律价值与实施机制》,载《社会科学战线》2010 年第 1 期;相似观点见傅穹:《公司社会责任的法律迷思与规制路径》,载《社会科学战线》2010 年第 1 期。

⑦ 甘培忠、郭秀华:《公司社会责任的法律价值与实施机制》,载《社会科学战线》2010 年第 1 期。

⑧ 详见甘培忠、郭秀华:《公司社会责任的法律价值与实施机制》,载《社会科学战线》2010 年第 1 期。

给予最高关注度的课题之一,通过反思,该国学者逐渐认识到 CSR 研究长期以来走了很多弯路,多半是因为这个问题过于抽象,而立法层面有针对性的规范又过于单薄。特别是目前公司法学界已充分认识到 CSR 问题远比想象的重要,这片沃土不应仅由上述兄弟学科开垦,法学界亦应对此展开系统的专业化研究,尤其考虑到 CSR 触及公司法的若干根本问题:现代股份公司存在的意义何在?它应服务于哪些目的?可以追求哪些目标?可见,对于法学学科而言,CSR 不仅具有高度的现实意义,而且是值得长期深入研究的基础问题。

整体而言,德国学界对 CSR 的研究疆域已呈现碎块化的图景,存在着众多的发展脉络和细分领域。近几年法学界在理论和实践层面关注较多的是新 CSR 报告义务及其股份法上的后续问题。新增的《商法典》第 289b 及以下各条构建起股份法规范中 CSR 理念的首个桥头堡。必须承认,只有当该理念被真正纳入法律规范之中,法学领域的相关学术讨论才能全面展开。^⑨ 本文将围绕德国与 CSR 有关的各类规范(特别是新报告义务)所体现的 CSR 理念以及公司法学界和实务界为落实该理念所做的各种努力展开系统论述,其中将详细阐释董/监事会承担的与 CSR 相关的义务及其具体履行,希望为 CSR 在我国真正落地生根并产生积极社会效果提供有益借鉴。

二、新报告义务所体现的 CSR 理念及其所关注的核心问题

根据德国《商法典》第 289b 条公司有义务做出所谓的非财务说明,此项说明可以作为状况报告的组成部分或以独立非财务报告形式呈现(简称 CSR 报告)。

(一)新报告义务的基础

1. 背景和引入。根据豪格·弗莱舍(Holger Fleischer)教授的观点,CSR 所涵盖的题材范围包括股份法、资产负债表法(会计法)和资本市场法的诸多选题。主要涉及四方面问题:第一,CSR 是否已沦为公司“漂绿”(Green Washing)的工具?^⑩第二,CSR 规则是否影响公司经营效率?第三,是否需要 CSR 报告实施国家规制?第四,CSR 指令引入的新规则的“新”究竟体现在哪里?^⑪其实 CSR 报告规则并非新生事物。相关的私法规则肇始于上世纪九十年代并于 1997 年形成《全球报告倡议》,其框架规范得到大量公司的广泛选用。而相关公法规制随着 2003 年资产负债表(会计)指令的修正指令步入历史舞台,并借助 2004 年德国《会计改革法》(BilReG)得到落实,进而衍生出《商法典》第 289 条第 3 款、第 315 条第 1 款第 4 句,这些条款要求大型公司在其状况报告中就所谓的非财务绩效指标做出说明。此类说明主要涉及环境和雇

^⑨ CSR 的现代特征是全球化的产物。在此背景下,世界范围的网状经济与受到属地原则限制的国内规则之间产生了规制漏洞,人们正在尝试用国际 CSR 标准加以弥补。“公共福利(公益)”“可持续性”“合法性(自愿性)”“诚信商人的榜样”这些关键词则是德国股份法关注的焦点。CSR 体现了股份法规范在社会政策方面的关切。

^⑩ 大众公司(企业集团)2013 年可持续发展报告声称“本集团”在道琼斯可持续性指数排名中名列前茅,“我们正以自己的方式成为世界上最好和最可持续发展的汽车企业”。但就在这个厚达 160 页的漂亮报告公布一年后,大众公司就被爆出“柴油丑闻”。

^⑪ 在 DAX-30 指数康采恩中目前正在重点审查 CSR 指令和《CSR 指令落实法》(2017 年 4 月 11 日)提出了哪些新的要求。

员事项,此二者属于 CSR 报告的核心内容并被规定在《商法典》第 289c 条之中。此外,可持续性事项同样属于状况报告的必备内容。^⑫ 在此背景下,多数大型公司已开始就 CSR 事项制作报告并重点围绕非财务绩效指标做出说明。可以认为,CSR 指令在一定程度上将与 CSR 报告有关的法定框架条件进行了整合。

2. 目标设定和作用机制。德国立法者希望通过对 CSR 报告的国家规制实现两大目标:^⑬一是提高大型公司经营行为在生态和社会方面的透明度并提升 CSR 报告的可比较性。二是普遍强化可持续经济发展的意识并使 CSR 事项在商业决策程序中得到更大重视。CSR 报告规则因而具有某种指引作用。^⑭ 新规则是否会改变股份法规范目标理念的协调机制,在德国学界存在争议。^⑮ 不可否认的是,一项“精巧的作用机制”正在形成^⑯:由于公司根据《商法典》第 289c 条第 3 款必须就 CSR 事项所奉行的理念及其落实情况做出详细报告,因此报告义务在间接地发挥行为规制的作用。须就 CSR 理念做出报告者自然也负有确立理念并制定相关程序的义务。在此背景下,欧洲范围内已成立众多工作组或团队,讨论 CSR 事项的理念、报告编制程序等,诸如审计师之类的咨询型人才在这一全新领域大有用武之地。

3. 适用范围。CSR 规则原则上仅直接适用于拥有 500 名以上雇员的大型上市公司^⑰(《商法典》第 289b 条第 1 款,第 315b 条第 1 款),但实践中并非如此。^⑱ 由于大型公司还必须就源于其业务关系和产品的重大风险做出报告(《商法典》第 289c 条第 3 款第 4 项),而中小型公司又经常与此类大型公司发生业务关系,因而中小型公司亦间接地负有报告义务。为履行此义务,大型公司会督促供应链上的中小型公司向它提供必要信息并设置相应的信息甄别程序。

当然,中小型公司也可自愿就 CSR 事项做出报告。编制可持续发展报告的原因,特别是(潜在)投资者(更愿意投资于“可持续发展的”公司)、雇员(希望在“绿色”公司任职)、顾客(希望购买生态产品)以及其他利益相关者的相应需求,可能发挥着潜移默化的促进作用。可见,CSR 并不只是大型公司关心的问题,中小型公司也应适时转变思想。^⑲

^⑫ 参见 Patrick Velte, Zukunft der nichtfinanziellen Berichterstattung Das CSR – Richtlinie – Umsetzungsgesetz als Zwischenlösung!?, DB 2017, S. 2813 (2813 f.).

^⑬ 参见 Sebastian Mock, in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, 2018, § 289b HGB Rn. 2 ff. M. w. N.

^⑭ CSR 指令导言明确指出:“欧盟立法者希望通过与社会公平和环境保护紧密结合的长期盈利推动(公司)向可持续性全球经济的转型”。

^⑮ Peter Hommelhoff, CSR – Vorstands – und – Aufsichtsratspflichten, NZG 2017, S. 1361 (1361 f.); Holger Fleischer, Corporate Social Responsibility – Vermessung eines Forschungsfeldes aus rechtlicher Sicht, AG 2017, S. 509 (522).

^⑯ 参见 Wolfgang Schön, Der Zweck der Aktiengesellschaft – geprägt durch europäisches Gesellschaftsrecht?, ZHR 180 (2016), S. 279 (283).

^⑰ 欧洲范围内大约涉及 6000 家公司,其中德国约 550 家。

^⑱ 参见 HB v. 10.3.2017: Mittelständler in der Nachhaltigkeitsfalle“.

^⑲ 参见 CSR – Berichterstattung – ein Thema für den Mittelstand? <http://westwerk3.de/2015/csr-berichterstattung-ein-thema-fuer-den-mittelstand>, 访问日期:2021年6月6日。

(二) CSR 报告的内容要求与归类

1. 《商法典》第 289c 条规定的非财务说明的内容。如前所述, CSR 报告主要由德国《商法典》加以系统规范, 并经常以“非财务说明”相称。该法第 289c 条第 1 款和第 315c 条设置了具体内容要求。作为最低要求, 非财务说明必须简要描述本公司的商业模式并从五个方面详加阐述。具言之, 1. 环境事项, 例如温室气体排放、水资源利用、空气污染及生物多样性保护。2. 雇员事项, 例如保障性别平等的措施、劳动条件、对雇员和工会权利的尊重、工作场所的健康及安全保障。3. 社会事项, 例如与社区或地方的交流沟通、为促进所在社区发展所采取的措施。4. 人权尊重情况, 例如为防止人权受到侵害所采取的措施。5. 抵制腐败和贿赂的情况, 例如为抵制腐败和贿赂所采取的措施。

此外, 《商法典》第 289c 条第 3 款和第 315c 条第 1、2 款规定的个别事项的特别说明: 1. 对所奉行的 CSR 理念做出描述, 包括所采取的尽职调查程序。2. 对前述理念的落实情况做出说明。3. 经营活动带来的风险及其应对措施。4. 业务关系(供应链)带来的风险及其应对措施。5. 重要的非财务事项的表现指数。6. 对理解年度结算所列明款项必不可少的指引和说明。

根据已适用于德国公司治理报告的“或遵守或解释”原则(《股份法》第 161 条), 公司必须合理解释为何未就《商法典》第 289c 条第 2 款规定的某项内容做出落实情况说明。需注意, 前述原则仅适用于对公司所奉行的 CSR 理念及其贯彻情况的描述, 而不适用于其他各类风险。^⑩

虽然德国法对 CSR 事项的列举是非穷尽性的, 但非财务说明应至少涵盖上述五大方面, 其他事项的纳入则由公司自主决定。^⑪ 《商法典》第 289c 条第 2 款中列明的五大非财务报告事项中未单独提及顾客事项, 但德国司法与消费者保护部(BMJV)却很重视此项内容。顾客事项与其他事项(如供应商事项)一样, 对于特定公司可能至关重要^⑫并因此有必要加以说明。另外还有一些问题尚待澄清, 例如某些特殊行业, 如烟草业、基因技术、机器人制造、人工智能等, 应否提供更多信息? 客户信息的安全性或者避税设计的使用是否亦属于 CSR 事项? 新规则对此语焉不详。规则的不明确将导致对违规制裁的判断变得棘手。

2. 不同报告间可能的重复及其处理。^⑬ 前已论及, CSR 状况报告在德国并非完全的新生事物。目前大型资合公司必须在其状况报告中就非财务绩效指标做出说明。因此新 CSR 报告与原有的状况报告之间必然产生某种程度的重复。在此背景下, DAX - 30 公司们现在开始重点研究未来将产生哪些新报告义务。此项内部调查的结果让人大感意外: 大多数 DAX - 30 公司只需就人权尊重情况以及抵制腐败和贿赂的情况做出适度的附加说明, 而其他事项均已被涵盖在之前做出的报告中。显然, 新规则对于已在状况报告中就非财务绩效指标做出广泛说明的公司的影响微乎其微。这应当引起学者的关注和思考。

^⑩ 参见 BT - Drucks. 18/9982 S. 52.

^⑪ 参见 Winkeljohann/Schäfer, in: Beck'scher Bilanzkomm., 11. Aufl., 2018, § 289c HGB Rn. 4.

^⑫ 例如顾客事项对于电信行业、社交媒体和能源供应商就非常重要。

^⑬ 参见 Joachim Hennrichs, Die Grundkonzeption der CSR - Berichterstattung und ausgewählte Problemfelder, ZGR 2018, S. 216 ff.

根据德国公司(如SAP)目前的实践,采取合并报告形式是避免重复报告的有效方法之一。另外,在报告的公布方式上进行多样化处理亦有助于避免重复,例如在状况报告中设置CSR专章或在状况报告之外编制独立的非财务报告,特别是《商法典》第289b条第1款第3句、第3款第2句,第315b条第1款、第3款第2句允许公司援引状况报告中含有非财务说明的部分。^{②4}已有不少公司将独立的非财务报告公布于公司网页并提供访问链接。

新规则对规模略小于DAX-30公司的上市公司会产生更大影响吗?笔者认为同样存疑。第一,《商法典》第289条第3款、第315条第3款旧规定的主体适用范围大于新CSR报告的适用范围。这些条款适用于所有大型公司,相反《商法典》第289b条、第315b条仅适用于拥有500名以上雇员的大型上市公司。第二,《商法典》第289条第3款、第315条第3款的旧规定的客体适用范围,即非财务绩效指标的概念目前存在被“泛化”的趋势,其包括“所有对了解康采恩的经营进程及其结果或者状况非常重要或者可能对公司预期发展产生重大影响的非财务事项、情况和因素。”^{②5}而在这方面《商法典》第289条第3款、第315条第3款对环境及雇员事项同样只是非穷尽性的列举式规定。第三,此类公司只需依重要性标准^{②6}围绕对了解经营进程或公司状况较为重要的事项做出说明即可。新规则在此处的表述相较旧规则更为精细:新规则(《商法典》第289c条第3款)仅要求公司提供“对了解经营进程及其结果、公司状况以及经营行为对第2款所列事项产生的影响所必需的信息”。德国学界通说认为这是一种“累进式的列举”。而根据旧规则(《商法典》第289条第3款),公司需提供“对了解经营进程或公司状况较为重要的信息”。^{②7}因此从条文表述可知,前者中的说明义务已被后者的要求所囊括。^{②8}所以人们通常更期待公司依后者编制非财务绩效指标报告。

那么新规则到底“新”在哪里?其正当性何在?德国立法者认为主要体现在两个方面:一是《商法典》第289c条第2款中提出的其他可考虑纳入报告的CSR事项的列举性清单。二是依《商法典》第289c条第3款纳入非财务报告的法定说明目录,特别是关于所奉行的CSR理念及其落实情况、尽职调查程序以及可能产生于业务关系的重大风险等。但笔者认为单薄的《商法典》第289条第3款尚无法支撑上述要求。首先,诸如关于一般性环保战略和规划(涉及已取得的进展以及能源、材料和水资源消耗、废气排放、垃圾处理等)的说明可以通过对《商法典》第289条第3款的解释而推知。^{②9}其次,这些说明在适用“得到广泛承认的框架理念”时即便超出法定义务目录仍然被允许。^{③0}因此公司必须个性化地审查是否已将相应说明纳入状况报告或可持续发展报告中以及因CSR指令又产生哪些附加要求。从德国目前的公司实践来看,新规

^{②4} 同上注。

^{②5} Grottel, Beck'scher Bilanzkomm., 11. Aufl., 2018, § 315 Rn. 206.

^{②6} 详见 Henrichs (Fn. 24), S. 206, (212 ff.).

^{②7} BT-Drucks. 18/9982, S. 48.

^{②8} Winkeljohann/Schäfer (Fn. 22), § 289c HGB Rn. 31; Peter Kajüter, Nichtfinanzielle Berichterstattung nach dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, DB 2017, S. 620 f.

^{②9} 参见 Mock (Fn. 14), § 289 HGB Rn. 50; Grottel (Fn. 26), § 315 HGB Rn. 208.

^{③0} 参见 DRS 20.110.

则还是给诸多公司带来新的负担。

3. 非财务信息在现行报告事项中的归类^③及影响报告目的实现的因素和指标。(1)非财务信息在现行报告事项中的归类。早在 2005 年非财务绩效指数报告义务产生之前,为了满足公司报告受领人日益提高的期待和对 CSR 的更高要求,德国公司已开始根据《会计改革法》自愿就非物质价值(immaterielle Werte)和可持续发展事项做出报告。^②此外 IIRC^③于 2013 年底公布的框架理念提出了 IR 框架理念,合并报告应当依时间进程对价值创造情况做出说明,其重要特征之一是体现了企业控制与报告中综合性信息的关联性。与 CSR 指令相似,IIRC 框架理念同样要求合并报告介绍出资情况和对资本类型的影响。在全球保险资本标准(ICS)/智力资本提及非物质价值,而 IIRC 框架理念同时提到物质和非物质资源的背景下,可持续发展报告相应地分为生态、经济和社会事项三部分内容。相反,《CSR 指令落实法》使用了“非财务信息”的概念。^④德国学者通常选择对非财务信息进行分类。对于非财务信息的分类,学界已呈现三分法的准标准分类趋势,即根据人力、结构和关系进行分类。^⑤而 AKIW^⑥从会计学角度将非财务信息分为七个类别,IIRC 的框架理念则将其分为六种资本类型。^⑦当然,公司也可以对资本类型做出不同于上述分类方式的个性化分类。例如将智力资本作为人力、结构和关系三个类别的上位概念。^⑧下文将呈现非财务 CSR 事项在国际通行的非物质价值和 IIRC 框架理念中的资本类型中的分类归属。^⑨

(2)影响报告目的实现的因素和指标。^⑩既可以根据非财务信息的三个类别又可以依前述五大非财务事项对报告内容进行细分。无论这种细分如何精细,都需要首先为每一报告类别确定以结果为导向的影响因素,借此可以从经营绩效层面全面呈现各事项目前的优点和缺陷以及相互之间的关联。如下表所示,这些影响因素包括例如针对雇员事项或人力资本的雇员

① 详见 Guido Pfeifer/Inge Wulf, CSR – Richtlinie – Umsetzungsgesetz: Neue Herausforderungen für Unternehmensleitung und Aufsichtsrat Umsetzungshinweise zur Erstellung der verpflichtenden nichtfinanziellen Erklärung gem. CSR – RLUG, ZCG 2017, S. 181 (184 f.).

② 参见 Inge Wulf/Jens Niermöller, Offenlegung nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen im Lagebericht Entwicklung und Perspektiven der Unternehmensberichterstattung, PiR 2015, S. 104 (104).

③ 国际综合报告理事会(The International Integrated Reporting Council,简称 IIRC)。

④ 下文将在相同意义上使用“非物质价值”和“非财务信息”两个概念,即将二者作为同义词使用。

⑤ 关于定义和分类,参见 Guido Pfeifer, Bedeutung immaterieller Werte bei der Beurteilung der Zukunftsfähigkeit von mittelständischen Unternehmen, 2015, S. 17 – 24, m. w. N. 关于资本类型,参见 Fischer/Wulf, Wissensbilanzen im Mittelstand, 2013, S. 183 – 217, Anhang; BMWi (Hrsg.), Wissensbilanz – Made in Germany, 2013, S. 18 – 19.

⑥ 参见 AKIW, DB 2003, S. 1233 f.

⑦ 参见 IIRC, The International <IR> Framework, 2013, 2.15.

⑧ 同上注 2.18.

⑨ 将已经应用于智力资本或合并报告分类转用于非财务事项是可行的,这样现存的工具可以继续使用。但要注意的是,例如智力资本分类中的关系资本还包括 AKIW 提出的顾客、供应商和投资者资本,这些作为其他非财务事项需要被补充到非财务说明之中。

⑩ 详见 Pfeifer/Wulf (Fn. 32), S. 185 ff.

满意度以及针对环境事项或结构资本的以环境为导向的经营政策。

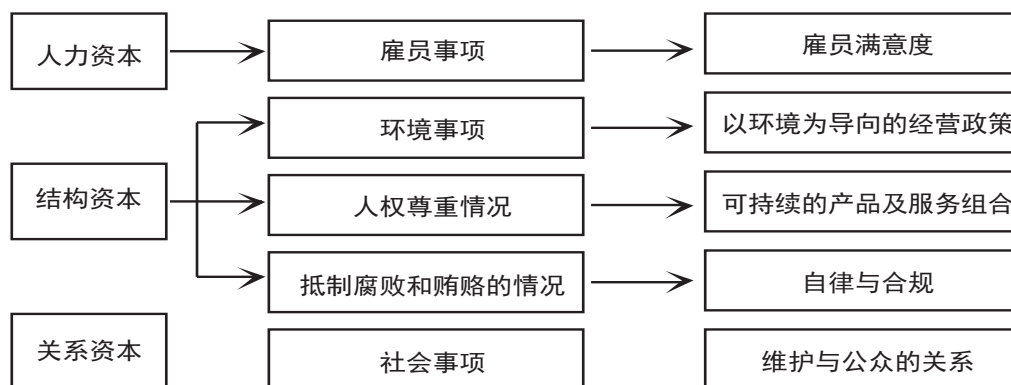


图 1

在实际应用中,德国公司经常采用可持续发展报告的形式。在使用《德国可持续发展准则》(DNK)时,可以用例如“自然资源的利用”“资源管理”或“与气候有关的排放”等影响因素代替针对环境事项或结构资本的“以环境为导向的经营政策”。^① 除此之外还可考虑其他影响因素,例如在社会领域中的责任、关系资本中的客户关系、人力资本中的社交技巧或领导能力等。此时,除《商法典》第 289c 条第 2 款提及的非财务事项,还可纳入其他非财务信息。必要时,公司可将“客户事项”作为第六类非财务信息列入非财务说明。所有影响因素最终都会对企业文化产生影响,而企业文化作为一项独立的影响因素可被归入人力资本或结构资本中。

为了实现企业控制的目的,笔者认为有必要为每个影响因素确定配有明确定义及稳定评价标准的合理指标,以取得更好的使用效果。借助这个指标,对影响因素的评价可以得到一定程度的具化和量化。指标的定义和评定必须被制成可检验的书面记录并且可以借助现有信息完成。由此形成的结构化和标准化非财务信息记录有助于实现采取不同商业模式的跨行业公司之间的周期比较。^② 根据德国学界通说的观点,CSR 指令仅需予以原则性落实,这就赋予公司管理层确定关键指标时极大的灵活性,这些指标对公司的商业模式至关重要且与控制机制紧密关联。^③ 与确定影响因素一样,指标的确定亦可借助现行报告标准和框架规范。欧盟委员会已就非财务信息提出过指导方针。例如《德国可持续发展准则》针对“以环境为导向的经营政策”建议以“内部能源消耗”“依类型和处理方式的废料总量”或者“需予循环利用的废料的

① 参见 Deutscher Nachhaltigkeitskodex, Maßstab für nachhaltiges Wirtschaften, Kriterien 11 – 13 zu Umwelt, 2016.

② 参见 Fischer/Wulf (Fn. 36), S. V.

③ 参见 Hans – Joachim Böcking/Carolin Althoff, Paradigmenwechsel in der (Konzern –)Lagebericht – erstattung über nicht – monetäre Erfolgsfaktoren – Pre – Financial Performance Indicators als Vorstufe, nicht als Gegensatz von Financial Performance Indicators, DK 2017, S. 246 – 255.

份额”等作为指标。^④

为了全面掌握非财务信息(识别、评价、测量以及展示原因-效果关系),德国联邦经济及能源部(BMWi)专门制作了所谓的“智力资本工具箱”,企业可以免费下载使用。^⑤其中范围极广的检验清单有助于智力资本的设置并为报告事项的审查提供依据。检验清单中的影响因素和指标也被制成软件供企业使用。^⑥借助该工具可自动生成重要评定结果和最终文档记录。这些颇具操作性的实践经验非常值得我国借鉴,但也提出了较高的配套规则及技术要求。

(三)CSR 报告的审查^⑦

1. 有限的可审查性及可诉性^⑧

CSR 报告规则是否具有可诉性?这是德国法学界必须回应的问题,也是保障该规则落实的关键。^⑨笔者对此持怀疑态度,理由在于:第一,德国法目前未对可能的 CSR 事项目录做出穷尽性规定。因此在个别情况下其他 CSR 事项可能亦需纳入报告范围。但具体涉及哪些事项仍然只能由相关公司根据自身情况自行确定,因此在实践中不同公司的报告事项因缺乏清晰的理念指引而存在较大差异。第二,德国法使用了大量不确定性概念,例如确定报告范围的“必不可少/为……所必需”“理念”“重大风险”“极可能”“严重负面影响”等,这将导致极大的司法适用不确定性。第三,只有部分报告事项可被量化,其他事项只能发挥软法作用。第四,对于《商法典》第 289d 条提及的框架规范,明显可以看出德国立法者期望公司多多援用,但目前相关规范未实现标准化且规制强度和内容的差别极大。总之正如德国审计人员所言:CSR 报告的应然对象(以及对其进行的相应非诉或诉讼层面的审查)仍不明确。在此背景下,CSR 报告仅具有有限的外部可审查性,在违反报告义务时亦仅具有有限的可诉性,尤其针对报告的正确性及完整性。由此导致确定义务违反时的惩戒措施非常困难,义务履行情况尚不明朗。

2. 审查的具体实施。CSR 报告的审查和确认如何进行?由于《商法典》第 289 条第 3 款、第 315 条第 3 款要求公司尽可能将 CSR 报告纳入状况报告之中,所以《CSR 指令落实法》将此重任交由审计人员和监事会合作完成。具言之:

(1) 审计人员的审查。针对《商法典》第 289b 及以下各条、第 315b 及以下各条规定的 CSR 报告,法律仅要求形式上的外部审查,包括所谓的“批判性审阅”。对此,审计师根据《商法典》第 317 条第 2 款第 4 句只需审查相关公司是否已提交非财务说明或独立的非财务报告以及该

^④ 参见 Deutscher Nachhaltigkeitskodex, Maßstab für nachhaltiges Wirtschaften, Kriterien 11 – 13 zu Umwelt, 2016.

^⑤ 参见 Wissensbilanz – Toolbox (V2.0 – 5. Aufl.), 可访问 <http://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Downloads/wissensbilanz-toolbox2.html> 或 <http://www.akwissensbilanz.org/Toolbox/toolboxdownload.htm>.

^⑥ 参见 <http://www.reporting-immaterieller-werte-und-wissensbilanz.de/> (TU Clausthal, Wissensbilanz als Element der Lageberichterstattung).

^⑦ Hennrichs (Fn. 24), S. 221 ff.

^⑧ 同上注 S. 219 f.

^⑨ 详见 Markus Krajewski, Legitimationsfragen internationaler Rahmenwerke für die CSR – Berichterstattung: Inhalt, Regelgeber und Durchsetzungsmechanismen, ZGR 2018, S. 271 (271 ff.).

说明或报告内容是否准确和完整。⁵⁰ 若发现错漏之处,则有义务指明(《商法典》第 321 条第 1 款第 3 句)。⁵¹ 根据错误的严重程度,审计师还可在确认说明中指出其他不属于审查范围的事实情况。⁵² 但只要 CSR 报告涉及《商法典》第 289 条第 3 款、第 315 条第 3 款规定的非财务绩效指标的相关信息,就属于状况报告中必须接受全面审查的必备内容(《商法典》第 317 条第 2 款)。如前所述,大多数 DAX - 30 公司认为《商法典》第 289c 条、第 315c 条所要求的 CSR 报告已通过对非财务绩效指标的说明而被涵盖在第 289 条第 3 款、第 315 条第 3 款意义上的需接受外部审计师审查的状况报告之中,因此再对此施加审查似乎没有必要。笔者赞同此观点并认为只有在 CSR 报告未遵守《商法典》第 289 条第 3 款、第 315 条第 3 款或者以状况报告之外的独立非财务报告形式(例如可持续发展报告)做出时,才涉及选择补充性的自愿外部审查,而且此时公司须对是否启动此类审查及其范围和强度做出商业判断。在目前的德国公司实践中,大多数 DAX - 30 公司为获得有限的安全性而主动将可持续发展报告送交审查。

实践中,审计师需实施以下审查行为:⁵³对 CSR 报告所涉人员进行调查询问,重点围绕程序、控制机制和个别说明;审阅内部文件及合同;收集上述个别说明的其他证明材料(如外部服务人员报告);审查特定量化说明;调整年度及康采恩决算中的相应数据。审计师的审查属于所谓的“负面担保”,即其只能证明经审查“未发现使审查者认为存在与法律规定不符的事实情况”。但对 CSR 报告的审查会遭遇实际操作层面的固有困难。例如在对种植业的劳动环境进行审查并征询种植业工人的意见时,若只能在监工监视下调研劳动条件,则很难期待工人如实作答,令人信服的审查亦属奢望。⁵⁴

(2) 监事会的审查。虽然 CSR 报告的特定部分(即未遵守《商法典》第 289 条第 3 款、第 315 条第 3 款且未自愿接受外部审查的报告)无需强制性地接受外部审计师审查,但是《股份法》第 171 条第 1 款第 1、4 句要求监事会对其实施审查。该条款第 1 句涉及非财务说明被纳入状况报告的情形,而第 4 句则规定监事会的审查对象是《商法典》第 289b 条第 3 款、第 315b 条第 3 款意义上的状况报告之外的独立非财务报告。

关于监事会所实施审查的内容要求,德国学界存在争议。有学者⁵⁵认为与年度决算一样,

⁵⁰ 参见 Klaus Ruhnke/Martin Schmidt, Im Abonnement enthalten: Veröffentlichungs- und Prüfungspflichten im Zusammenhang mit der Erklärung zur Unternehmensführung und der nichtfinanziellen Erklärung, DB 2017, S. 2558 (2562); 其他国家(如丹麦和法国)法律规范还要求对 CSR 报告实施内容审查,参见 Hans - Joachim Böcking/Carolin Althoff, Paradigmenwechsel in der (Konzern -)Lagebericht - erstattung über nicht - monetäre Erfolgsfaktoren - Pre - Financial Performance Indicators als Vorstufe, nicht als Gegensatz von Financial Performance Indicators, DK 2017, S. 254.

⁵¹ IDW PS 202 Tz. 10a, 15; Nicole Richter/Annette Johné/Christoph König, Umsetzung der CSR - Richtlinie in nationales Recht, WPg 2017, S. 566 (570).

⁵² 参见 Schmidt/Küster, in: Beck'scher Bilanzkomm., 11. Aufl., 2018, § 322 Rn. 210 ff., 212.

⁵³ 参见 IDW PS 821, 900/ISAE 3000, 3410.

⁵⁴ 参见 Franziska Humbert, Corporate Social Responsibility und die Frage nach staatlicher Regulierung: Eine rechtspolitische Einschätzung, ZGR 2018, S. 295 (295 ff.).

⁵⁵ 例如 Hommelhoff (Fn. 16), S. 1365.

监事会同样需要对 CSR 报告进行全面合法性审查。若 CSR 报告未经外部审查,则监事会既可委托外部审计师实施审查(《股份法》第 111 条第 2 款第 4 句),又可自行完成。在后一情形下,学界建议监事会按照审计师实施审查时遵循的标准(即 ISAE 3000 (rev.)⁵⁶和 IDW PS 821⁵⁷)进行审查。⁵⁸若监事会认为其无法胜任,则只能委托外部审计师完成审查。⁵⁹

然而笔者认为这种对 CSR 报告的所谓自愿外部审查实际上是一项“伪”审查义务。此项建议误解了监事会的法定职责且罔顾公司现实。⁶⁰此种程度的审查即便是由审计师实施也勉为其难,监事会根本无法胜任。监事会不是审计师,当然亦无需达到审计师的执业要求。如果法律强令监事会对报告的特定部分实施审查,而未辅之以辅助性的外部专业审查,那么此时必须容忍监事会在审查能力方面与外部审计师之间的较大差距。⁶¹因此只要监事会能够对相关报告进行批判性的阅读并积极质询,同时实施可信性控制并运用其具备的特殊经验和知识,就应认为其已合格履行审查义务。但在 CSR 说明属于状况报告中负有全面审查义务的必备内容时,问题会变得比较棘手。此时监事会需将决算审计人员的审计行为及审计报告作为其审查 CSR 报告的依据。针对监事会职责的法律不确定性,德国公司目前的实践做法是对不负审查义务的 CSR 报告进行自愿的外部审查。⁶²这样做可有效兼顾 CSR 信息的可信度、可靠性以及审计师的辅助功能。

三、CSR 理念的落实:董/监事会的相关义务及其具体履行

公司的法人治理结构是决定公司行为的核心要素,是公司承担社会责任的组织保障,更是落实 CSR 的关键。⁶³“在利润最优化的治理目标下,公司治理层不必再以最大化股东利益为公司治理的唯一目的,而应通过增加收入并追求对社会直接影响的非金钱目标来优化公司利益。”⁶⁴公司利益⁶⁵既是确定或调整公司目的(围绕利益相关者理论)的根本依循,⁶⁶又是公司机关(董/监事会)的行为准则。前者决定着 CSR 的内涵界定,后者则是妥当践行 CSR 的根本保证。

⁵⁶ International Standard on Assurance Engagements 3000 (rev.), 由 International Auditing und Assurance Standards Board (IAASB)发布。

⁵⁷ 合规性审查或者审计师审阅可持续发展报告时所遵循的原则。

⁵⁸ 参见 Hans - Jürgen Kirsch/Michael Huter, Die Prüfung der nicht - finanziellen Erklärung, WPg 2017, S. 1017 (1021 ff.).

⁵⁹ 参见 Astrid Grundel, Prüfung der CSR - Berichterstattung durch den Aufsichtsrat, WPg 2018, S. 108 (113).

⁶⁰ 持相似观点者:Koch, in: Hüffer/Koch, Komm. z. AktG, 12. Aufl., 2016, § 171 Rn. 11.

⁶¹ Hennrichs/Pöschke, Münchener Komm. z. AktG, 4. Aufl., 2018, § 171 Rn. 109.

⁶² 参见 Böcking/Althoff (Fn. 51), S. 251, 254.

⁶³ 参见朱慈蕴:《公司的社会责任:游走于法律责任与道德准则之间》,载《中外法学》2008 年第 1 期;周友苏、张虹:《反思与超越:公司社会责任诠释》,载《政法论坛》2009 年第 1 期。

⁶⁴ 朱慈蕴:《公司的社会责任:游走于法律责任与道德准则之间》,载《中外法学》2008 年第 1 期。

⁶⁵ 关于公司利益的详细论述,参见杨大可:《德国法上的公司利益及其对我国的启示》,载《清华法学》2019 年第 4 期。

⁶⁶ 正如英国 2006 年《公司法》改革将公司目的从为了“公司的营利或利益”调整为“为了公司的成功”,董事的负责对象也因而由公司 and 股东变为更广泛的利益相关者,包括股东、雇员、消费者、供应商、债权人和其他人等。

因此深入探讨作为公司法人治理结构两大核心要素的董事会和监事会所承担的与 CSR 相关的义务成为必须完成的作业。

(一) 董事会所负的与 CSR 相关的义务^{⑥7}

1. 报告义务还是行为义务? 公司的报告义务通过《股份法》第 76 条和第 93 条被引入公司与董事会之间的内部关系。就股份公司而言, 董事会代表公司履行对外义务。为了履行公司的报告义务, 董事会必须完成相应准备工作(如获取相关信息)。公司所负的不真正义务在前述内部关系中将变为真正义务。

存在争议的是, 董事会仅有义务提交报告,^{⑥8} 还是负有进一步的行为义务。^{⑥9} 笔者认为, 首先《股份法》第 76、93 条并未因新报告义务而发生改变, 因此唯一的问题是这些一般条款是否会因 CSR 指令而衍生出新的行为义务。其实董事会的一切行为始终以公司利益为基本遵循。换言之, 在引入《商法典》第 289b 及以下各条之前, 董事会即有义务决定是否为公司利益及其所奉行的 CSR 理念而实施特定行为。董事会现在必须做出相同的决定, 不同之处只是它同时负有就相关行为的结果做出公开报告的义务, 这将使它更加重视自身职责并更多地将 CSR 事项纳入考量。良好的 CSR 报告有助于提升公司声誉, 因此董事会倾向于给予 CSR 事项更多关注, CSR 报告也因而成为推动董事会积极履职的有力抓手。^{⑦0}

2. 义务的内容及履行。(1) 义务内容。董事会与 CSR 相关的义务分为两部分: 一是董事会必须决定是否遵循并落实 CSR 理念, 二是必须报告该决定的结果。具体义务内容部分源于《商法典》第 289b 及以下各条的规定, 部分需视具体情况而定。^{⑦1} 首先, 董事会应熟知 CSR 报告义务的内容并履行相应职责。此外, 必须查明《商法典》第 289c 条所涉事项中哪些已得到公司落实。在此基础上, 董事会还需决定是否奉行其他理念并最终就落实情况做出详尽报告。这些行为的具体内容可以进一步扩展并体现在企业管理的过程中。若将董事会的上述每个行为均塑造为一项法律义务, 则必将产生巨大的“义务束”而给人以不堪重负之感, 因此《商法典》第 289b 及以下各条虽然给董事会带来更多工作, 但并未将之明确为行为义务。(2) 商业判断规则的适用。更重要的问题是, 在履行 CSR 义务时董事会能否得到商业判断规则的保护。申言之, 履行报告义务时, 董事会必须遵循强制性法律规范, 仅在决定是否出于保密目的而隐去报告中的某些信息时, 才享有一定的酌处权。因为此种情况(《商法典》第 289e 条第 1 项)与《股份法》第 93 条第 1 款第 2 句规定的情形相似, 均要求以合理的商业判断为依据。^{⑦2} 此外, 董事会在使用不确定的法律概念时也享有一定的裁量空间, 此时其原则上可以信赖专家的判断, 特别

^{⑥7} 详见 Gregor Bachmann, CSR – bezogene Vorstands – und Aufsichtsratspflichten und ihre Sanktionierung, ZGR 2018, S. 235 ff.

^{⑥8} 参见 Fleischer (Fn. 16), S. 522.

^{⑥9} 参见 Hommelhoff (Fn. 16), S. 1361 (1362).

^{⑦0} 参见 BR – Drucks. 547/16, S. 24.

^{⑦1} 参见 Hommelhoff (Fn. 16), S. 1362 ff.; Fleischer (Fn. 16), S. 521 ff.

^{⑦2} 关于商业判断规则的具体适用, 详见 Sebastian Mock, Berichterstattung über Corporate Social Responsibility nach dem CSR – Richtlinie – Umsetzungsgesetz, ZIP 2017, S. 1200.

是独立专家的建议。⁷³ 在董事会决定是否在法定要求之外开展 CSR 相关活动时,笔者支持商业判断规则的适用。如果董事会可以合理地认为自己在为公司利益行事,那么即使另一决定事后被证明更为可取,它也不会因此被认为违反义务,当然前提是董事会在决策时未陷入任何利益冲突。⁷⁴ 若个别董事与给公司提供资助的组织存在特殊关联,则可能由此产生利益冲突。此时,董事会应根据充分的信息决定是否放弃或至少披露此类利益冲突(《德国公司治理准则》第 4.3.3 条)。⁷⁵

(二) 监事会所负的与 CSR 相关的义务⁷⁶

1. 审查及说明义务。(1) 概述。CSR 报告的编制和公布由公司管理层负责。前已述及,在处理财务报告的同时,监事会依《股份法》第 171 条第 1 款第 1、4 句有义务对非财务说明进行内容审查。⁷⁷ 但与财务报告不同,审计人员仅审查公司是否已提交非财务说明或非财务报告(形式审查)。因此对前述说明或报告实施内容审查的法定义务由监事会单独承担,但监事会在审查过程中仍可寻求外部专家的协助。关于审查的具体实施和结果,监事会必须在其向股东大会所做报告中予以说明。该报告为股东提供了质询的依据(《股份法》第 131 条)。董事会有义务回应股东质询,但监事会也可直接回应,⁷⁸因此两个机构应事先做好相应准备并划定各自的答复范围。(2) 监事会审查非财务报告时适用的指导原则。正是为了帮助监事会应对审查过程中可能遭遇的难题,金融专家协会(FEA)组成了内部工作组并于 2017 年 10 月 23 日举行了一次高规格的专家研讨会,最终提出一套非常贴近实务的监事会行动指南,该指南对监事会上述审查和说明义务做出详细阐释并提供了具体协助。其问题清单式的自查模式⁷⁹因极高的可操作性对我国颇具启发意义,具体借鉴方式值得深入研究。

首先,作为非财务报告的审查依据,监事会应重点分析 CSR 对本公司的意义。监事会应密切关注本财政年度内 CSR 事项的发展情况,以完整呈现公司实行的 CSR 战略、所奉行的理念以及内部程序及控制的概况,需特别留意公司在本行业的规模、本地区的市场占有率以及商业模式中与 CSR 相关的风险内容。但现实情况有时会与此严重偏离。监事会对非财务报告实施的审查以深入调研以及对本公司 CSR 事项落实情况的全面掌握为基础。此项审查义务涵盖对报告合法性、合规性以及合目的性的审查,特别是根据自身经验和对公司情况的了解对报告可信性进行批判性审查。虽然德国法未强令公司在编制报告时适用特定框架规范或特定标准,

⁷³ 参见 Koch, in: Hüffer/Koch, Komm. z. AktG, 12. Aufl., 2016, § 93 Rn. 19, 44 ff. m. w. N.

⁷⁴ 参见上注 Rn. 25.

⁷⁵ 参见 Gregor Bachmann, Zehn Thesen zur deutschen Business Judgment Rule, WM 2015, S. 105 (111).

⁷⁶ 详见 Bachmann (Fn. 69), S. 240 ff.

⁷⁷ 参见 Hennrichs (Fn. 24), S. 206 ff.

⁷⁸ 参见 Gregor Bachmann, Dialog zwischen Investor und Aufsichtsrat, in: Gesellschaftsrechtliche Vereinigung (Hrsg.), VGR Bd. 22 (2017), S. 136 (155 ff.).

⁷⁹ 详见 Financial Experts Association e. V. (FEA), Leitlinien zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung (CSR – Bericht“) durch den Aufsichtsrat, BOARD 2018, S. 18 ff.,请重点关注下文脚注所列问题清单。

但借助已得到广泛认可的框架规范^⑩来编制 CSR 报告对公司而言大有裨益。若公司未适用 CSR 指导原则或框架规范,则需依或适用或解释原则详细说明原因,而监事会必须对此实施审查。在出现明显意见分歧或不当行为时,监事会必须展开调查,例如对报告的编制进行质询并要求做出必要修改。基于免责考虑,监事会应就其审查行为制作完整的书面记录。监事会的审查有助于引起公司对重大非财务风险的关注。^⑪

其次,监事会必须对 CSR 报告进行强化审查,但准备工作可委托审计委员会完成。对 CSR 报告实施审查是全体监事会的职责。若某项准备工作属于全体监事会所确立的程序或审查事项,或者属于报告编制的筹备性工作或涉及招聘外部审计人员,则可交由审计委员会完成,但应取得全体监事会的授权。此外还需保证全体监事会预先获悉审计委员会中各项讨论的相关信息,以使每名监事均能获得开展独立审查的充分依据。^⑫

再次,为合格履行审查义务,监事会应积极利用内外部资源。^⑬ 监事会所审查的范围和强度主要取决于本公司的具体情况,尤其是商业模式、CSR 报告的完善程度、CSR 事项对公司的复杂性和重要性。考虑到自有资源较为有限,监事会需要决定在怎样的范围和程度上调用企业内部(如内部审计)或外部的资源。^⑭ 监事会的交流对象除董事之外还包括公司选出的 CSR 专员。此时需注意,内部审计部门提供协助前须向监事会请示。

再有,为提高 CSR 报告的可信性并保证报告质量,监事会可委托外部审计。然而监事会在无外部协助的情况下独立审查 CSR 报告应属法定基本形态,外部协助只能作为补充。监事会在决策时将在寻求外部协助的成本与外部审计给其审查行为和公司带来的好处之间反复进行权衡。此时需关注两方面因素:一方面,CSR 标准日益受到投资者关注,全面可信的 CSR 报告因此经常成为投资者投资决定的重要依据。对 CSR 报告的外部审计可使相关报告获得更高的外部安全性,从而提高投资者和利益相关者的信任度。对于尚未确立良好 CSR 体系和程序的小型公司来说更是如此。另一方面,由于外部审计将暴露公司可能存在的隐患并发挥审计作

⑩ 例如 Global Reporting Initiative (GRI), Deutscher Nachhaltigkeitskodex (DNK)。

⑪ 在这方面需予关注的问题包括:CSR 事项是否已得到管理层的充分关注? 现行商业模式会带来哪些 CSR 风险? 其中哪些风险来自公司所处行业? 如何定义所谓的“重要性”? 哪些外部利益相关者应被纳入考量? 哪些风险将被评价为不重要,原因何在? 公司战略中确立了哪些 CSR 目标? 由此产生了哪些重要的关键绩效指标(KPIs)? 这些是否可控且可被监督? 非财务事项应在董事薪酬中得到更多体现? 如何描述组织中 CSR 事项的责任? 为保证报告的准确性已实施哪些机制或程序? 如何理解内控机制中的 CSR 事项? 哪些 CSR 指导原则或框架规范可作为报告依据? 如何保障其得到遵守?

⑫ 在这方面应给予重点关注的问题有:哪些 CSR 报告的预审工作可以或者应当委托审计委员会完成? 审计委员会成员是否具备 CSR 方面的必要知识和经验?

⑬ 在这方面应予回答的问题有:公司的报告制度已达到怎样的完善程度? 如何评价上述报告制度所生成的信息和数据的可信度? 在 CSR 事务方面监事会具备哪些知识和经验? 内部审计部门是否具备上述知识、经验和必要资源? 内部审计部门的独立性是否得到保障?

⑭ 监事会最好将此项决定制成易于理解的书面记录。

用,因此可显著提高报告质量。虽然外部审计目前仍由公司自愿选择,^⑤但有望在不远的将来逐步成为大多数德国公司的最佳实践。^⑥我国亦应考虑在这方面着力推动和引导。

虽然决算审计人员基于对公司的了解能够更高效地完成对非财务报告的审查,但是监事会仍可基于特定原因委托其他审计人员实施审查。与审查财务报告一样,原则上应优先由监事会选择外部审计,即使由董事会选择也应由监事会认真把关。^⑦在进行外部审计时,目前仍以审计师的审阅为主(“有限保障”)。此时关注的是报告的可信性或可理解性,因此在范围上自然比带有充分安全性的所谓“合理保障”型审计小得多。审计师审阅的强度以及由此实现的附加安全性非常有限,审阅结果亦非对整体评价的正面表述,而只是说明经审阅未发现严重错误或缺陷。此类审阅较少关注具体技术,通常不会进行体系性审阅,因此对继续完善相关机制起不到促进作用。但要注意,审计师审阅绝不会导致对 CSR 报告质量要求的降低。对于面临较高 CSR 风险的公司,未来努力实现“合理保障”型审计具有深远意义。此类审计可在充分信息基础上保证审计的完整性和正确性,尤其是其审计结果可全面呈现可持续发展信息。不过在德国目前的公司实践中对 CSR 报告实施“合理保障”型审计仍比较罕见。若非财务事项以合并报告的形式被纳入状况报告之中,则建议通过图表方式向读者呈现哪些事项已经过外部审计,哪些仅经过外部审计师审阅。对审计范围的限制更应谨慎,可考虑为外部审计设定重点事项。^⑧在这方面,笔者将继续密切关注,以期获得值得我国借鉴的实践做法。

最后,监事会应在整个经营年度内持续关注 CSR 事项并对非财务报告实施持续性审查。由于目前仅有少量德国公司拥有完备的 CSR 报告制度,因此绝大多数公司应首先致力于制定并实施 CSR 框架规范并编制相应报告,或者设法填补可能存在的报告漏洞。在此过程中,监事会应与董事会共同探讨如何完善已公布的 CSR 信息。笔者认为我国在借鉴德国实践经验的过程中亦可考虑在状况报告框架内制作合并报告,这样做的好处是能够使 CSR 与相应的非财务关键绩效指标以适当方式融入战略和风险讨论、计划进程、管理报告以及内部控制和合规管理机制之中。对 CSR 成熟度较低的公司,其监事会更应积极推进和监督 CSR 框架规范及其报告规则的建立健全。即使关注 CSR 问题并审查 CSR 报告是全体监事会的职责,但在构建和推进 CSR 体系的初始阶段仍有必要单独任命 CSR 专员,此人是 CSR 事项的第一联络人和协调员。

^⑤ 原则上可考虑选择不同的服务提供者实施外部审计。可以适用国际通行的审计标准 ISAE 3000 结合相应的框架规范。此项标准因其特殊要求(例如独立性和质量保障体系)使得只有审计公司能够满足。

^⑥ 此时应予关注的问题有:CSR 报告在投资者和利益相关者关系框架内的更高可信度具有哪些重要意义?投资者和/或利益相关者是否对 CSR 事项提出过批评和质询?原则上公司可以考虑选择哪些审计服务的提供者?在做出审计委托决定时应当考虑哪些因素?针对非审计工作的所谓费用上限(Fee - Cap)可以适用于决算审计人员吗?应由审计委员会还是全体监事会进行选择 and 委托?应每年进行外部审计,还是内部和外部审计交替进行?

^⑦ 在监事会放弃寻求外部审计的协助时,还需要回答下列问题:将选择那一框架规范?应满足何种形式?若未选择任何框架规范:理由是否充分?纳入 CSR 事项的信息应如何记录、处理和分类?对商业模式和风险的说明是否彼此一致且在状况报告中一以贯之?是否已包括重要说明?这些说明是否可信?

^⑧ 此时关注的问题是:对监事会和外部受领人而言,“合理保障”型审计需适用哪些信息?商业模式蕴含的风险和复杂性未来需要“合理保障”型审计吗?应(首先)设置哪些审计重点?应如何设计长期审计规划?

在与投资者沟通时,监事会亦应对 CSR 报告进行适当审查。此外,监事会必须就审查进程及结果向股东大会做出报告,以使后者全面掌握相关事项的进展情况、重要结果以及所采取的各项措施。^⑧

2. 监督及咨询义务。(1) 伴随性的监督与咨询。虽然资产负债表(决算)指令宣称编制报告是经营管理机构与监督机构的共同任务,但具体报告义务仍由董事会履行,监事会只负责监督董事会履行该报告义务(《股份法》第 111 条第 1 款^⑨)并为其提供咨询建议。^⑩ 考虑到报告格式的选择可能影响审查,监事会应参与此决策,以评估 CSR 理念的落实程度。然而很难笼统划定监督义务的具体范围,只能依据特定的公司结构加以确定。监事会自行决定将 CSR 问题留给审计委员会处理还是设立独立的 CSR 委员会负责,这取决于监事会仅限于审查 CSR 报告还是希望积极参与制定公司的 CSR 政策。(2) 同意保留。有德国学者主张监事会应将董事会关于是否遵循 CSR 理念的决定设置为《股份法》第 111 条第 4 款第 2 句意义上的同意保留事项。^⑪ 但依《德国公司治理准则》第 3.3 条,同意保留应仅针对那些可能从根本上改变公司资产、财务或收入状况的具有基础意义的措施。德国学界对实践中同意保留的具体设置尚未形成统一认识,目前的共识仅承认监事会享有一定的酌处权,但在行权时不得过于保守或激进。^⑫ 笔者认为,因为战略规划(包括 CSR 问题的定位)属于经典的经营管理职权,监事会不得藉由同意保留加以篡夺,但其有权依《股份法》第 90 条第 1 款第 1 句获得涉及公司规划及相关基本 CSR 理念的报告应无疑问。《草案》第 81 条引入的监事会“有限的信息权”恰可为我国监事会履行为 CSR 报告的监督义务提供助力。

3. 人事及薪酬决定。监事会可通过选任董事影响公司政策,因此倾向于选择有意愿遵循 CSR 理念的候选人。根据《股份法》第 87 条第 1 款第 2 句,上市公司董事会成员的薪酬应依据可持续的公司发展予以确定,但此处的“可持续”指的并非 CSR 意义上的可持续性标准。^⑬ 部分德国学者基于《商法典》的新 CSR 报告义务得出的结论是,对于与绩效挂钩的董事薪酬,应将相关董事在《商法典》第 289c 条所规定的非财务事项方面的绩效表现纳入考量,^⑭该条第 3 款第 5 项可作为沟通二者的桥梁,据此董事会应就最重要的非财务绩效指标做出报告。但道德或生态目标的实现是否影响董事薪酬,仍由监事会决定。

^⑧ 这方面需予考虑的问题是:如何确保所有重要 CSR 事项均能得到监事会关注? CSR 理念是否通过适当手段在企业控制中得到贯彻? 监事会如何推动 CSR 体系的进一步发展? 监事会是否拥有必要的 CSR 权限? 监事会向股东大会做出的报告采取何种形式并达到怎样的程度?

^⑨ 参见 BT - Drucks. 18/11450, S. 47.

^⑩ 参见 Hommelhoff (Fn. 16), S. 1365.

^⑪ 同上注。

^⑫ 参见 Holger Fleischer, Gestaltungsgrenzen für Zustimmungsvorbehalte des Aufsichtsrats nach § 111 Abs. 4 S. 2 AktG (§ 111 Abs. 4 S. 2 AktG), BB 2013, S. 835 (839 f.); Jan Thiessen, Zustimmungsvorbehalte des Aufsichtsrats zwischen Pflicht und Kür, AG 2013, S. 573 (578).

^⑬ 参见 Gregor Bachmann, in: Kremer/Bachmann/Lutter/v. Werder, DCGK, 7. Aufl., 2018, Rn. 991.

^⑭ 参见 Hommelhoff (Fn. 16), S. 1365.

四、结语与展望

在公私法互相融合的趋势下,公司法规范的公法品性随之凸显。在现代市场经济环境中,国家加强对社会经济领域干预的过程与公司承担社会责任的过程同步演进,公司人格的经济性与社会性亦同步发展。公司作为私法主体应接受公法的适当规制并承担社会责任,在很大程度上已成为共识。公司的营利目的与其社会责任的承担是可以和谐共进的,只不过需要公司在追求自身及股东利益最大化时兼顾(至少不得以损害其他利益相关者利益的方式为股东牟利)其他利益相关者,即“实现效率目标下的公平追求”。⁹⁶

当然,不同的声音也需要被倾听,以便我们校正和丰富对 CSR 的理解。与古典经济学集大成者亚当·斯密(Adam Smith)的观点一脉相承,以美国著名经济学家、诺贝尔奖获得者米尔顿·弗里德曼(Milton Friedman)为代表的新古典经济学者同样反对企业社会责任观念,他主张“企业仅具有一种而且只有一种社会责任——在法律和规章制度许可的范围之内,利用它的资源和从事旨在于增加它的利润的活动。”⁹⁷有学者指出,“企业社会责任”一说有违“企业乃纯粹的营利性组织”这一本质,且企业社会责任的内容模糊,义务对象也笼统而不明确。⁹⁸可见,相当一部分国外学者赞同企业在满足合规要求的前提下一心一意地追求营利性目标,所谓的社会性目标将随之得到实现(CSR 随之得到履行)。而目前国内学界反驳新古典经济学者这一观点的论据主要放在企业市场活动所可能带来的一系列负外部性问题上,如环境污染、劳工待遇恶化、损害消费者利益、贫富分化等。但笔者认为这些外部性问题大多因企业未满足合规要求所导致,实质上与新古典经济学者所主张的“合规前提下的唯营利目标论”并不矛盾。但需要特别指出的是,企业只有在满足合规要求的前提下心无旁骛地追求营利性目标才不会怠于履行其社会责任,例如,企业严格遵守环保法规范是不会造成环境污染的(若因过失造成环境污染,受害方可依侵权责任法获得救济,亦无公司法规范强加规范之必要);企业若严格遵守劳动法、消保法、产品责任法等规范,亦不会给劳动者、消费者造成损害;鉴于企业的逐利本质,亦不能苛求其做出符合法律规范的迁移决定时必须对社区做出补偿。笔者由此主张依公司规模(具体界定仍需进一步研究)对其所负 CSR 做出区分:大公司应承担所谓的“积极社会责任”,即以不损害利益相关者利益为底线尽其所能主动谋求为后者带来福祉,而中小公司则只需承担所谓的“消极社会责任”,即以不损害利益相关者利益为主要义务内容,⁹⁹实质上即为消极的合规义务,公司仅需在积极追求企业营利性目标的同时严守合规义务即可满足履行社会责任的要求。¹⁰⁰因为“要求公司承担社会责任,首先应该保证公司能够自由追求并实现其自身利益

⁹⁶ 参见周友苏、张虹:《反思与超越:公司社会责任诠释》,载《政法论坛》2009年第1期。

⁹⁷ [美]米尔顿·弗里德曼:《资本主义与自由》,张玉瑞译,商务印书馆1986年版,第128页。

⁹⁸ [韩]李哲松:《韩国公司法》,吴日焕译,中国政法大学出版社2000年版,第54-56页。

⁹⁹ 相似观点参见傅穹:《公司社会责任的法律迷思与规制路径》,载《社会科学战线》2010年第1期,“公司社会责任的担当,源自企业规模的扩张与资产的膨胀乃至公司社会地位的提升与影响力,而非与公司伴生而来”。

¹⁰⁰ 亦有学者提出依公司类型,如在国有公司与民营公司、跨国公司与区域公司、公众公司与非公众公司之间做出差异化的公司社会责任安排。参见刘俊海:《论公司社会责任的制度创新》,载《比较法研究》2021年第4期。

的最大化。没有公司本身的持续存在和价值的持续增长,公司利益相关者的利益将无从实现。”^⑩此外,公司捐赠属于具有特定目的且基于董事会具体决策的经营行为,只能被倡导,不得被要求,故而不属于 CSR 的应有之义。

公司法规范设计与公司治理实践之间的距离反映出一国公司法规范制度设计的合理性与可操作性的高低。如果二者之间的差距过大,相关公司法规范一定会被频繁违反或规避,此时公司法规范有必要做出调整以弥合或至少缩小与治理实践之间的差距,公司法规范的适应性特征亦由此得以体现,其进化亦随之潜移默化地发生着。

Corporate Social Responsibility in Germany: Concept and Practice

Yang Dake

Abstract: The research on corporate social responsibility (CSR) in domestic academic circles has moved out of the stage of the concept exploration and entered the construction stage of implementation mechanism, trying to put forward more operational legal rules and specific implementation plans in company practice. Since the Stock Law first shaped the prototype of legal CSR, the German legal circles have followed closely the footsteps of fraternal sciences such as economics and sociology, and carried out systematic research on CSR. After Sections 289b et seq. of the Commercial Code established the first bridgehead of CSR concept in German stock law, the theory and practice focused on the new CSR reporting obligation. Corporate governance structure is the core element to determine corporate behavior and the organizational guarantee to practice social responsibility. The corporate interests, as the fundamental basis for determining or adjusting the purpose of the company, is the code of conduct of the corporate authorities. Exploring the CSR – related obligations undertaken by the Board of Directors/Supervisors has become a necessary task.

Keywords: Corporate Social Responsibility (CSR); new reporting duty; CSR's concept and practice of CSR; the duties of the directors/ supervisory boards

(责任编辑:杨志航)

^⑩ 胡晓静:《论公司社会责任:内涵、外延和实现机制》,载《法制与社会发展》2010年第2期;相似观点参见刘新民:《企业社会责任研究》,载《社会科学》2010年第2期。