



HRM2 – Harmonisierungspotenzial

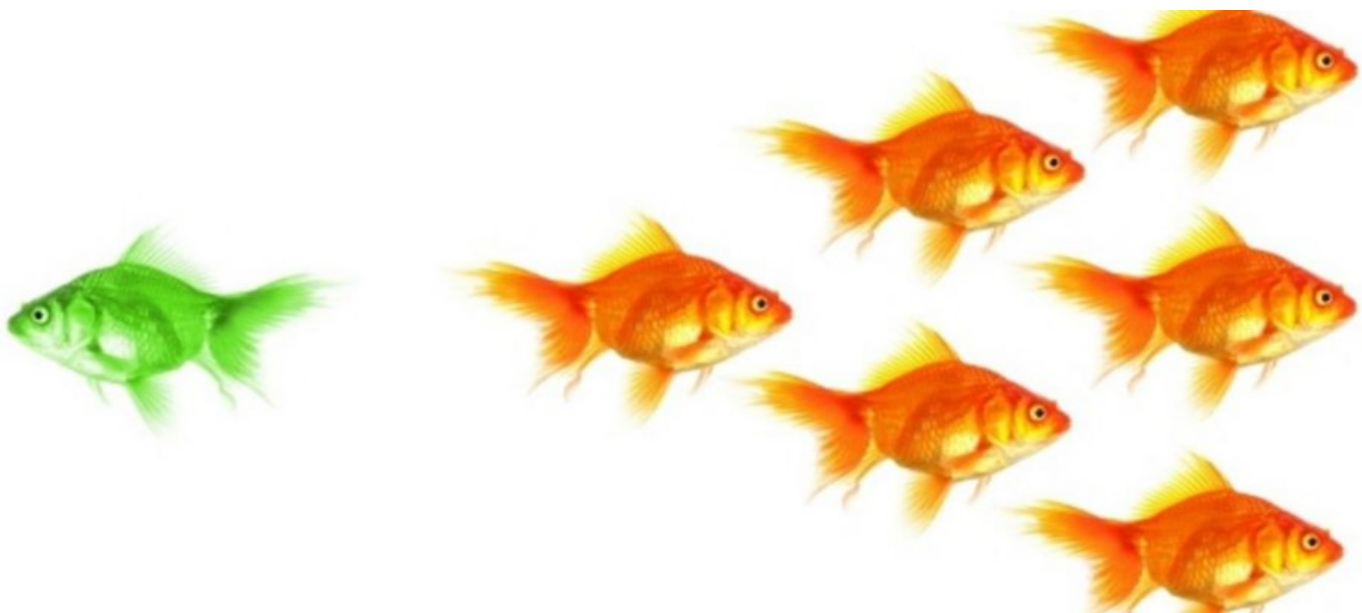
Weiterentwicklung durch Bereinigung von Wahlmöglichkeiten

Verfasser:

Andreas Hrachowy, Aufsicht Gemeindefinanzen, Kanton Zürich
Iris Markwalder, Aufsicht Gemeindefinanzen, Kanton Bern

Datum:

V3: 01.10.2021



Inhaltsverzeichnis

1.	Ausgangslage	3
2.	Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2 – Weiterentwicklung	3
3.	Fachempfehlungen mit Wahlmöglichkeit oder unterschiedlicher Auslegung	4
3.1	FE 05: Aktive und Passive Rechnungsabgrenzung	4
3.2	FE 06 und 12: Bewertung des Verwaltungsvermögens	5
3.3	FE 06 und 12: Bewertung des Finanzvermögens	5
3.4	FE 07: Steuerverbuchung	6
3.5	FE 08: Vorfinanzierungen	6
3.6	FE 08: Abschluss Spezialfinanzierungen im Eigenkapital	7
3.7	FE 10: Verbuchung von Investitionsbeiträgen	7
3.8	FE 10 und 12: Aktivierungsgrenze	8
3.9	FE 12: Abschreibungsmethode	8
3.10	FE 12 und Auslegung FE 17: Zusätzliche Abschreibungen	9
3.11	FE 17: Finanzpolitische Reserve	9
3.12	FE 12: Trennung überbaute Grundstücke – Bauten	10
3.13	FE 14: Darstellung der Geldflussrechnung	11
3.14	FE 19 – Auflösung der Neubewertungsreserve Finanzvermögen	11
4.	Fazit	12
4.1	Handlungsbedarf: prioritäre Anpassungen	12
4.2	Handlungsbedarf: längerfristige Harmonisierung	13
5.	Nächste Schritte – weiteres Vorgehen	13

1. Ausgangslage

Basis für die Einführung von HRM2 in den Kantonen und deren Gemeinden bildet nach wie vor das Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2, das die FDK¹ im Jahr 2008 publiziert hat. Das SRS² betreut das Regelwerk aktiv: In den letzten Jahren wurden verschiedene Präzisierungen zu den Auslegungen vorgenommen, der Kontenrahmen partiell angepasst und ein FAQ publiziert³.

Eine der Zielsetzungen, so schreiben es die Autoren des Handbuchs HRM2 der FDK prominent auf Seite 16, lautete: «Die Rechnungslegung unter den Kantonen und Gemeinden soll möglichst weit harmonisiert werden». Die Fachempfehlung 02 geht zudem explizit davon aus, dass das HRM2 weiterentwickelt wird.

Jedoch bietet das Handbuch HRM2 in vielen Fachempfehlungen eine Wahlmöglichkeit. Das Handbuch der FDK bildete bei der Umstellung von HRM1 (oder NRM) auf HRM2 den grösstmöglichen gemeinsamen Nenner ab, zu welchem sich die Kantone für die Umsetzung auf Kantonsebene *und* auf Gemeindeebene einigen konnten. Nun sind die ersten Erfahrungen gemacht und es zeigt sich, dass durch die Wahlmöglichkeiten die Vergleichbarkeit stark leidet und damit das Ziel der Harmonisierung geschwächt wird.

Ein erster Ansatz könnte sein, dass dort, wo eine grosse Mehrheit der Kantone und Gemeinden sich für eine Wahlmöglichkeit entschieden haben, nur noch diese weitergeführt wird. Die KKAG hat mit diesem Bericht eine Beurteilung vorgenommen und macht Vorschläge zur Weiterentwicklung von HRM2. Diese richten sich an das SRS und ebenso an die Kantone (Kantonale Finanzdirektorenkonferenz, FDK) und die kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen. Ein erster Austausch mit dem Sekretariat der FDK hat am 4.11.2019 stattgefunden.

2. Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2 – Weiterentwicklung

Die KKAG vereinigt die Aufsichtsstellen der Kantone über die Gemeindefinanzen. Daher basieren die nachfolgenden Vergleiche auf der Umsetzung auf **Gemeindeebene**. (Das SRS hat in seinem Jahresbericht 2020⁴ die Umsetzung sowohl bei den Kantonen als auch bei den Gemeinden zusammengefasst.)

Dargestellt sind die **Fachempfehlungen mit Wahl- oder Auslegungsmöglichkeit** und deren konkrete Anwendung in den Gemeinden der einzelnen Kantone.

Eine **Beurteilung und Empfehlung** wird jeweils direkt unterhalb der einzelnen Grafiken vorgenommen und im **Schlusskapitel** nochmals **zusammengefasst**.

Bis Ende 2020 war HRM2 in allen Kantonen auf Kantonsebene eingeführt. Die Umstellung erfolgte auf Gemeindeebene ebenfalls in praktisch allen Gemeinden: Die Kantone Freiburg und Schwyz⁵ sowie Valais⁶ werden HRM2 bei den Gemeinden bis 2022 einführen. Der Einführungszeitpunkt bei den Gemeinden im Kanton Waadt ist offen. Ausnahmen bilden die Kantone Appenzell-Innerrhoden⁷ und Basel-Stadt⁸.

Dargestellt wird somit die Umsetzung der jeweiligen Wahlmöglichkeiten der Fachempfehlungen in Gemeinden der folgenden 23 Kantone:

¹ Konferenz der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK-CDF), Haus der Kantone, Speichergasse 6, 3011 Bern

² Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP), IDHEAP, 1015 Lausanne

³ Die aktuellen Versionen sowie zusätzliche Informationen sind auf der Homepage des SRS aufgeschaltet unter folgendem Link: <https://www.srs-csppc.ch/de>

⁴ https://www.srs-csppc.ch/sites/default/files/pages/srs-csppc_tatigkeitsbericht_2020_def.pdf

⁵ Einführung geplant für 2021

⁶ Einführung geplant für 2022

⁷ Einführung nur auf Kantonsebene

⁸ keine Angaben

Anwendung Rechnungslegungsmodell HRM2 in den Gemeinden der folgenden 23 Kantone:		
– Aargau (AG)	– Jura (JU)	– Solothurn (SO)
– Appenzell-Ausserrrhoden (AR)	– Luzern (LU)	– Thurgau (TG)
– Bern (BE)	– Neuenburg (NE)	– Tessin (TI)
– Baselland (BL)	– Nidwalden (NW)	– Uri (UR)
– Freiburg (FR)	– Obwalden (OW)	– Wallis (VS)
– Genf (GE)	– St. Gallen (SG)	– Zug (ZG)
– Graubünden (GR)	– Schaffhausen (SH)	– Zürich (ZH)
– Glarus (GL)	– Schwyz (SZ)	

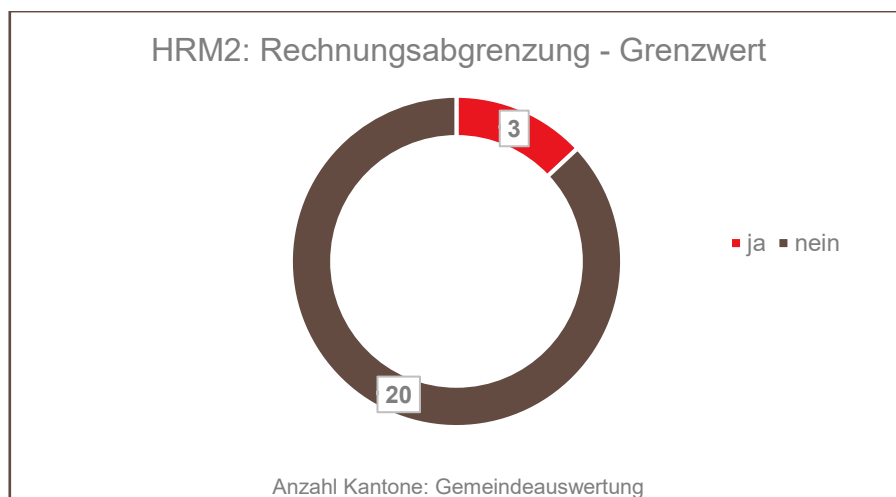
Quelle: SRS, Stand 31.12.2020

3. Fachempfehlungen mit Wahlmöglichkeit oder unterschiedlicher Auslegung

Die folgenden Auswertungen zeigen, welche Fachempfehlungen unterschiedlich ausgelegt oder angewendet werden. Zu jedem Thema wird eine Handlungsempfehlung der KKAG abgegeben. Diese richtet sich einerseits an das SRS zur Anpassung der Rechnungslegungs-Grundlagen und andererseits an die einzelnen Kantone und deren Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen zur Umsetzung bei den Gemeinden.

3.1 FE 05: Aktive und Passive Rechnungsabgrenzung

Die meisten Gemeinden grenzen Ende Jahr den effektiven Betrag ab (Transitorien). In den drei Kantonen mit einem Grenzwert sind dies ein fixer Betrag (AR), die ein Prozentsatz der Aktivierungsgrenze (SO) sowie ein Prozentsatz der Betriebskosten (NE). Auf die Auswertungen unter den Gemeinden hat dies keinen wesentlichen Einfluss. Die Mehrheit der Kantone (16) kennt keinen Grenzwert.

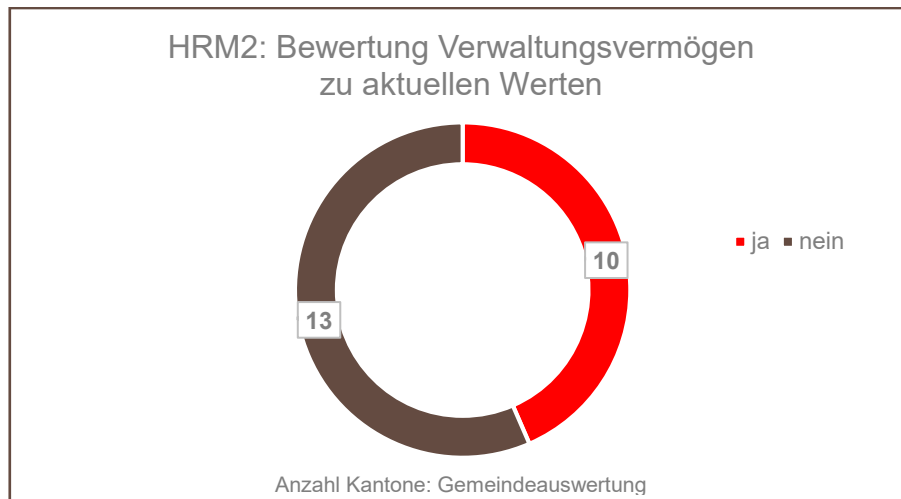


→ kein Handlungsbedarf

3.2 FE 06 und 12: Bewertung des Verwaltungsvermögens

Das bestehende Verwaltungsvermögen wurde bei der Umstellung bei den Gemeinden in 10 von 23 Kantonen aufgewertet.

Für die Aussagekraft der Bilanz und für die Vergleichbarkeit würde eine Aufwertung des Verwaltungsvermögens auf den Zeitwert eine bessere Grundlage liefern. Erst wenn die Aktivseite der Bilanz aktuelle Werte ausweist, können verlässliche Richtwerte von einzelnen Kennzahlen definiert werden. Die Kennzahlen wiederum sind ein wichtiges Steuerungs- und Vergleichsinstrument der Gemeindefinanzen.



→ Handlungsempfehlung: Die Mehrheit der Gemeinden hat das Verwaltungsvermögen nicht aufgewertet. Die Bilanz gibt keine Auskunft über aktuelle Werte, die Bilanzwahrheit ist nicht gegeben. Die Vergleichbarkeit unter den Gemeinden ist erschwert. Das SRS ist an der Erarbeitung einer FAQ zur Fragestellung, ob eine nachträgliche Neubewertung des Verwaltungsvermögens möglich ist. Dieses Vorgehen wird unterstützt.

3.3 FE 06 und 12: Bewertung des Finanzvermögens

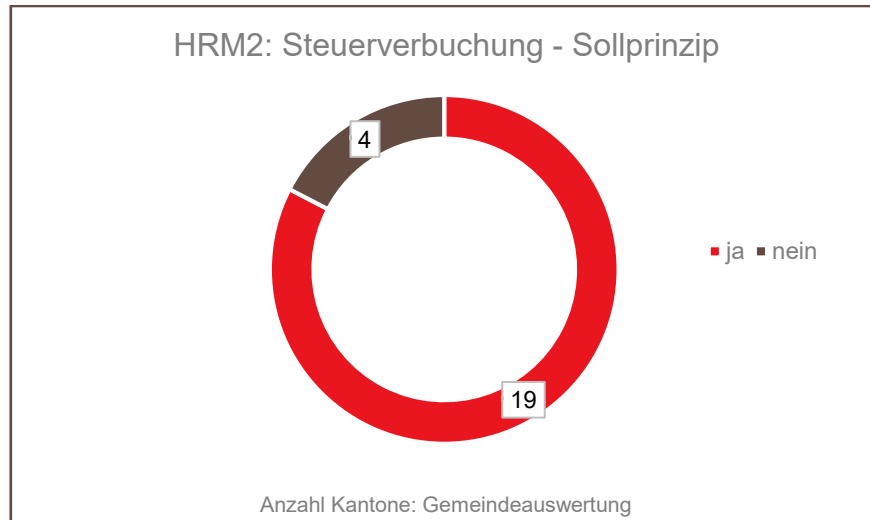
Bis auf den Kanton VS, welcher den Gemeinden wahlweise auch andere Bewertungsmethoden erlaubt, wird das Finanzvermögen zu Verkehrswerten bewertet.



→ kein Handlungsbedarf

3.4 FE 07: Steuerverbuchung

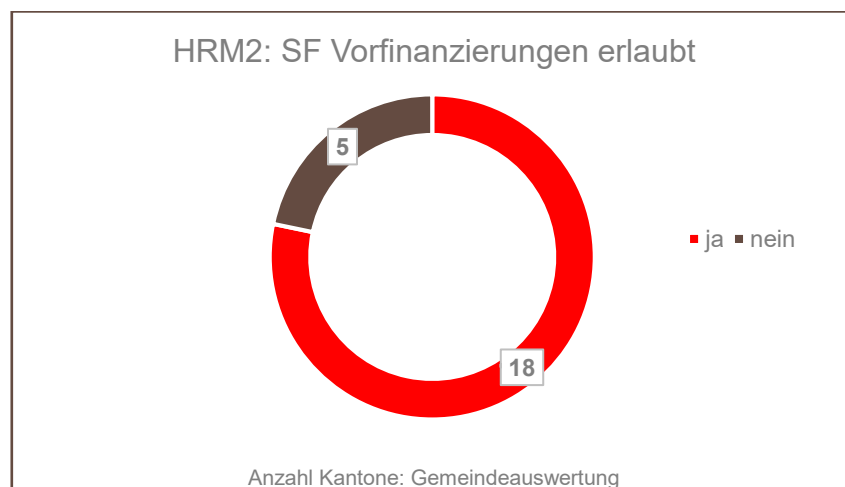
Obwohl nur in einem Fünftel der Kantone für die Gemeinden das Steuerabgrenzungsprinzip angewendet wird, erscheint hier nicht ein dringender Harmonisierungsbedarf. Das Soll-Prinzip, das die Mehrheit der Kantone für ihre Gemeinden vorsehen, ist weniger transparent als das Steuerabgrenzungsprinzip, was gegen die Vereinheitlichung der von der Mehrheit angewendeten Methode spricht.



→ kein Handlungsbedarf

3.5 FE 08: Vorfinanzierungen

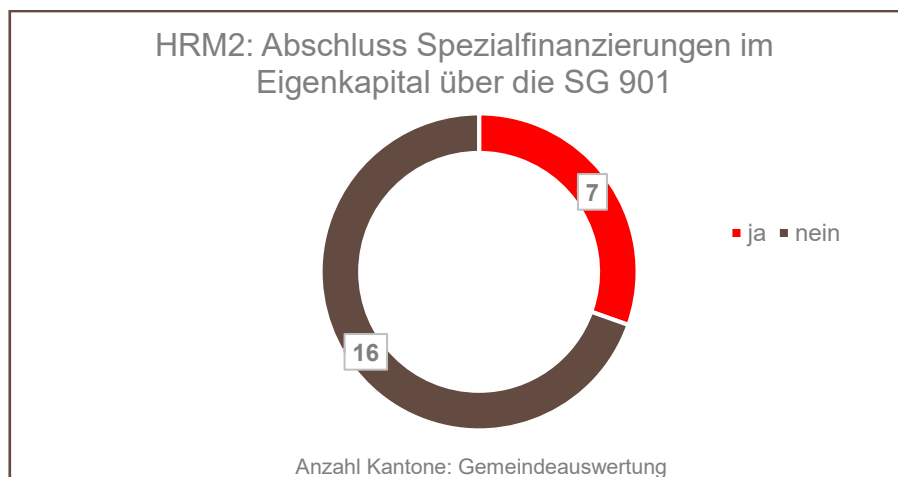
Auch hier verzichtet nur rund ein Fünftel der Kantone für die Gemeinden auf die Möglichkeit von Vorfinanzierungen, obwohl dies eine konsequentere Umsetzung von «True and Fair» bedeutet. Es fällt auf, dass diejenigen Kantone, die ihren Gemeinden keine Vorfinanzierungen erlauben, HRM2 erst spät (ab 2019) eingeführt haben oder noch einführen werden. Da weniger systemkonform, ist auch bei den Vorfinanzierungen auf die Vereinheitlichung der von der Mehrheit angewendeten Methode zu verzichten und das Wahlrecht zu belassen.



→ kein Handlungsbedarf

3.6 FE 08: Abschluss Spezialfinanzierungen im Eigenkapital

Die FE 08 sieht vor, dass die gebührenfinanzierten⁹ Spezialfinanzierungen separat ausgewiesen werden. Mit der Erweiterung des Kontenrahmens unter HRM2 wird verdeutlicht, dass der Abschluss über die speziell dafür vorgesehene Sachgruppe 901 erfolgen soll. Somit können für diese eigenwirtschaftlichen Betriebe eigene Auswertungen (gestufter Erfolgsausweis, Kennzahlenberechnung usw.) vorgenommen werden. Erstaunlicherweise wenden die Gemeinden in nur sieben Kantonen diese Methode der Abschlussbuchung an, die im Übrigen dem Abschluss des Steuerhaushaltes (Allgemeiner Haushalt) entspricht. Die Gemeinden der übrigen 16 Kantone wenden die Sachgruppen 35 und 45 an, welche für Einlagen und Entnahmen aus Spezialfinanzierungen vorgesehen sind.



Obwohl auch hier systemisch klar dem Abschluss der Spezialfinanzierungen im Eigenkapital über die SG 901 der Vorzug gegeben werden müsste, schliessen die Gemeinden in rund zwei Drittel der Kantone die Spezialfinanzierungen im Eigenkapital über die SG für Einlagen und Entnahmen ab. Der Vergleich der Jahresergebnisse der Gemeinden erschwert sich dadurch. Für eine bessere Vergleichbarkeit wird das SRS die Auslegung «Präzisierungen zu den Spezialfinanzierungen» zur FE 08 überarbeiten. Ziel des SRS ist, dass die SG 901 für den Abschluss der Spezialfinanzierungen im Eigenkapital verwendet wird. Da es sich um Vorgaben des Kontenrahmens handelt, dürfte in der Regel bei den Kantonen keine Anpassung der rechtlichen Grundlagen notwendig sein.

→ Handlungsempfehlung: Abschluss der Spezialfinanzierungen der Sachgruppe 290 über die Abschlusskonten (SG 901).

3.7 FE 10: Verbuchung von Investitionsbeiträgen

Die Nettoverbuchung wird mit Ausnahme eines Kantons in allen Gemeinden angewendet. Einzig der Kanton Freiburg will für seine Gemeinden die Bruttoverbuchung einführen. Eine einheitliche Anwendung der Nettomethode – mindestens auf Gemeindeebene – scheint hier deshalb auf den ersten Blick sinnvoll. Jedoch schreibt IPSAS die Bruttomethode vor, daher wird eine Anpassung der Rechnungslegungs-Grundlagen durch das SRS kaum in Frage kommen.

⁹ auch Regalien, Beiträge oder Kausalabgaben, jedoch keine Zweckbindung von Gemeindesteuern



→ kein Handlungsbedarf

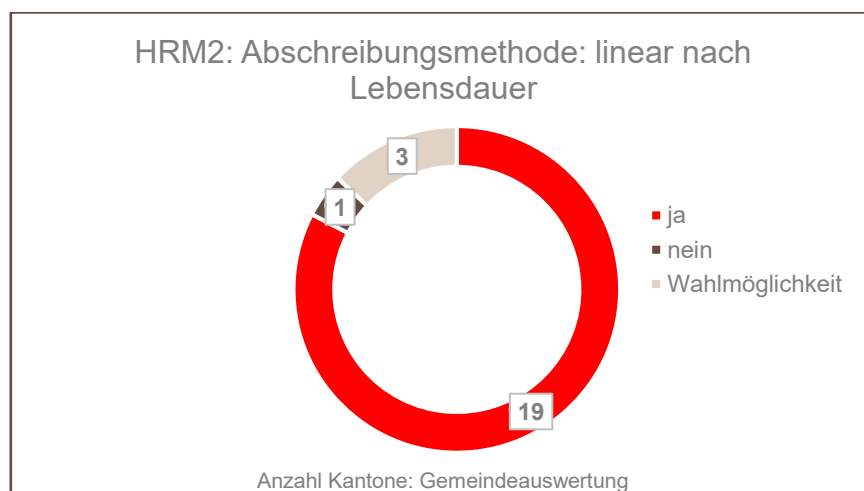
3.8 FE 10 und 12: Aktivierungsgrenze

Die Gemeinden kennen verschieden hohe Aktivierungsgrenzen, teilweise sind diese innerhalb der Gemeinde nach Anlagegütern abgestuft. Die Spanne reicht auf Gemeindeebene von CHF 2'000 bis CHF 100'000¹⁰ auf Gemeindeebene. Die Spannen sind sehr gross und eine Eingrenzung könnte allenfalls geprüft werden, um die Vergleichbarkeit zu verbessern.

→ kein dringender Handlungsbedarf

3.9 FE 12: Abschreibungsmethode

Die Gemeinden in 20 Kantonen¹¹ schreiben linear über die Nutzungsdauer ab. In drei Kantonen besteht die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen auch lineare Abschreibungen vorzunehmen. Nur ein Kanton schreibt für seine Gemeinden die degressive Abschreibung vor.



¹⁰ Kantonsebene: CHF 5'000 bis CHF 3 Mio

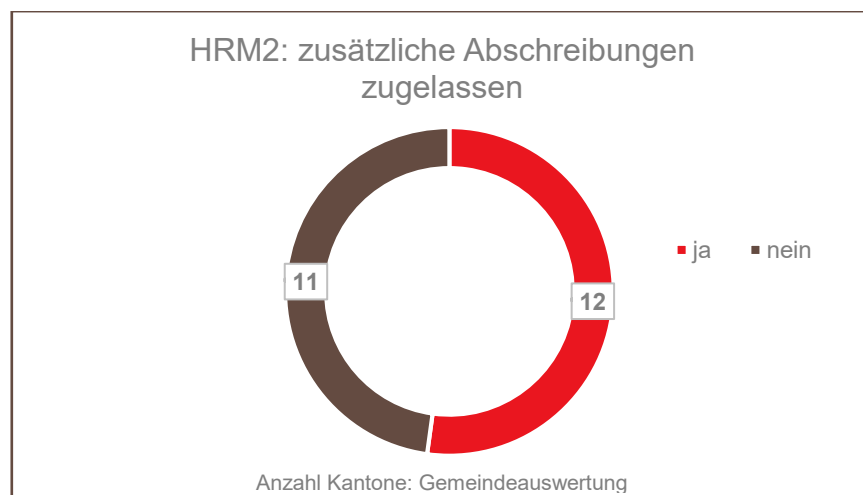
¹¹ ZG: linear ab 2021

Aufgrund dieser Ausgangslage ist eine Harmonisierung sinnvoll. Die lineare Abschreibungsmethode sollte für die Gemeinden aller Kantone vorgegeben werden, ohne Wahlmöglichkeit.

→ Handlungsbedarf: Abschaffung Wahlmöglichkeit der degressiven Abschreibung für die Gemeinden, einheitliche Vorgabe der linearen Abschreibung nach Nutzungsdauer.

3.10 FE 12 und Auslegung FE 17: Zusätzliche Abschreibungen

Auf Gemeindeebene kennen rund die Hälfte der Kantone zusätzliche Abschreibungen, ebenso auf Kantonsebene. Die zusätzlichen Abschreibungen verfälschen die Bilanz und haben negative Auswirkungen auf die Planung der zukünftigen Investitionen. Zusätzliche Abschreibungen, welche nicht wertbedingt sind, sondern stille Reserven generieren, sind grundsätzlich nicht systemkonform und daher abzulehnen. Immerhin sind sie in den meisten Fällen für die Gemeinden an bestimmte Bedingungen geknüpft (bspw. es darf kein Bilanzfehlbetrag daraus resultieren).



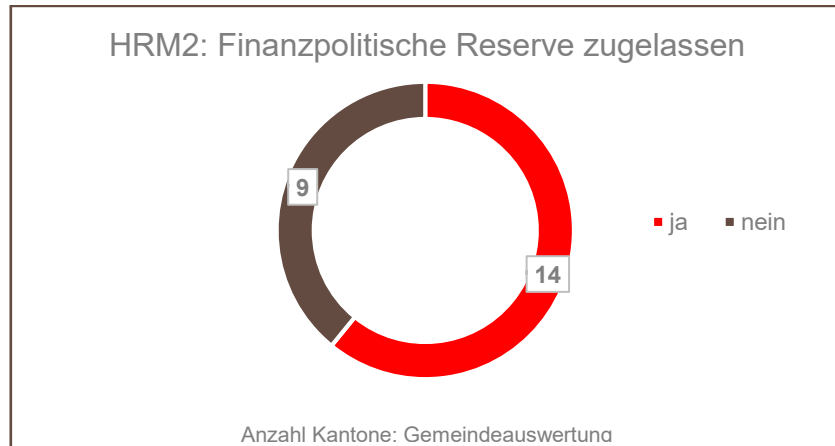
Zusätzliche Abschreibungen werden oft als finanzpolitisches Instrument benutzt. Dazu steht jedoch die Finanzpolitische Reserve zur Verfügung (siehe dazu die Auslegung zur FE 17 des SRS). Obwohl das SRS grundsätzlich von Buchungen abrät, die einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Finanzlage widersprechen, ist nachvollziehbar, dass finanzpolitische Interessen andere Ziele verfolgen.

Gegenüber den zusätzlichen Abschreibungen hat das Instrument der Finanzpolitischen Reserven Vorteile: Es braucht eine rechtliche Legitimation, die Finanzpolitische Reserve wird in der Bilanz transparent ausgewiesen, die Vermögenswerte werden im Gegensatz zu den zusätzlichen Abschreibungen nicht verfälscht und sie kann auch wieder aufgelöst werden.

→ Handlungsempfehlung: die zusätzlichen Abschreibungen sind zu streichen

3.11 FE 17: Finanzpolitische Reserve

Auf Gemeindeebene kennen 14 Kantone finanzpolitische Reserven, in 9 Kantonen sind sie nicht zulässig. Die Finanzpolitische Reserve ist ein Bestandteil des Eigenkapitals, eine Harmonisierung beeinflusst die Vergleichbarkeit wenig. Als finanzpolitisches Instrument sind zudem Finanzpolitische Reserven den zusätzlichen Abschreibungen vorzuziehen.

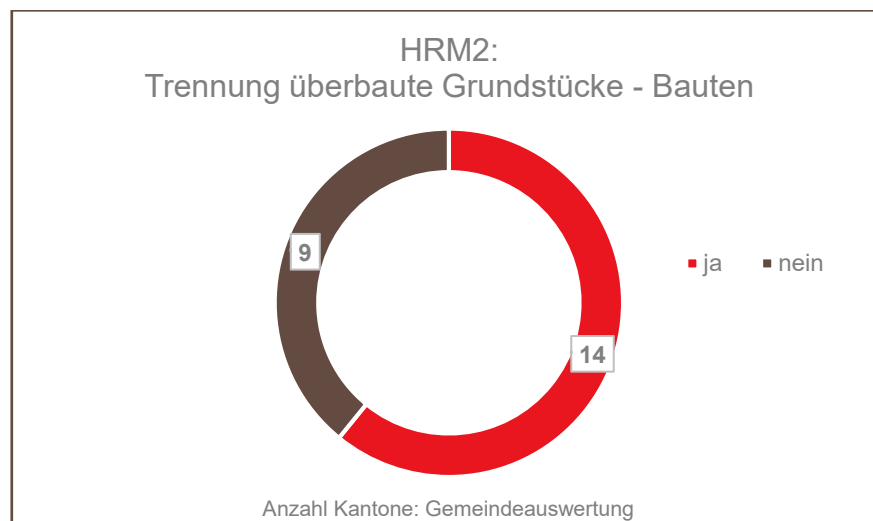


→ kein Handlungsbedarf

3.12 FE 12: Trennung überbaute Grundstücke – Bauten

Die Trennung von Grundstücken und deren Bauten im Verwaltungsvermögen geht nicht explizit aus der FE 12 hervor, sie kann von der Darstellung der Tabelle 12.1 «Abschreibungssätze je Anlagekategorie» abgeleitet werden, in welcher die Grundstücke separat aufgeführt sind mit dem Vermerk «keine Abschreibung». In der Rechnungslegung der Privatwirtschaft werden Grundstücke nicht abgeschrieben. Boden verliert über die Zeit nicht an Wert, in der Praxis sind die Grundstückspreise je nach Zone konstant oder steigend.

Während die Gemeinden in drei Kantonen ein Wahlrecht haben, wird in 9 Kantonen der Landwert mit der Baute mitabgeschrieben, in 14 Kantonen ist die Trennung vorgegeben oder möglich.

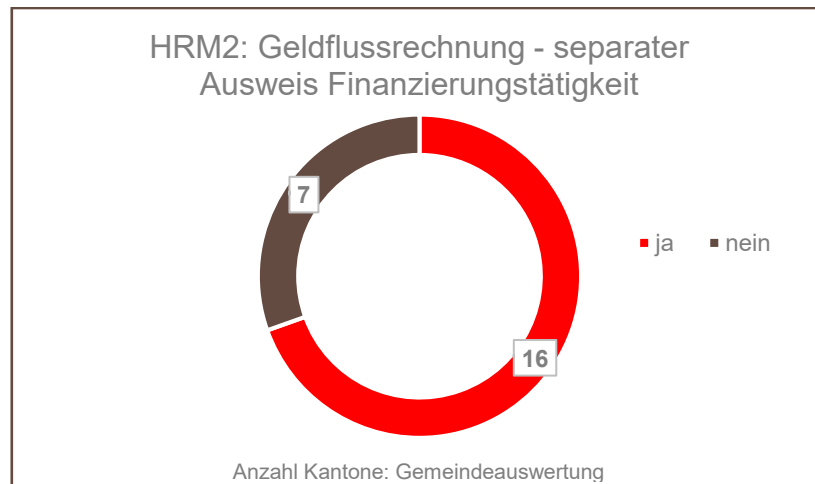


Um «True and Fair» möglichst akkurat umzusetzen, sollten die Landwerte nicht abgeschrieben werden. Störend ist dies insbesondere, wenn der Wert der Baute sehr tief, der Landwert jedoch sehr hoch ist. Um die Vergleichbarkeit zu verbessern, sollte hier eine Harmonisierung angestrebt werden. Die Umsetzung sollte aufgrund der in der Gemeinde vorhandenen Anlagebuchhaltung mit wenig Aufwand verbunden sein, wenn die Werte von Land und von Gebäuden bekannt sind. Entscheidend dürfte sein, wie die Umstellung auf HRM2 erfolgt ist.

→ Handlungsempfehlung: im Rahmen der Harmonisierung vereinheitlichen und die Trennung von überbauten Grundstücken in Boden und Bauten vorgeben.

3.13 FE 14: Darstellung der Geldflussrechnung

Die Gemeinden von 16 Kantonen weisen in der Geldflussrechnung – IPSAS-konform – den Geldfluss aus der operativen Tätigkeit, den Geldfluss aus der Investitions- und Anlagetätigkeit zusammen sowie den Geldfluss aus der Finanzierungstätigkeit separat aus. Das entspricht mehr als zwei Dritteln der Kantone. Die Gemeinden der übrigen 7 Kantone differenzieren Anlage- und Finanzierungstätigkeit nicht.

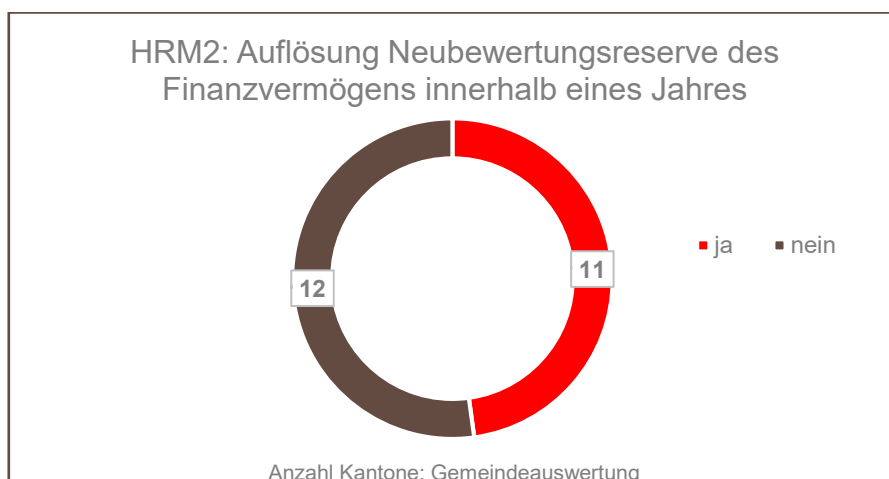


Im Sinne einer Harmonisierung und dem höheren Informationsgehalt ist eine Vereinheitlichung (in Anlehnung an IPSAS) anzustreben. Die Anpassung der Geldflussrechnung dürfte einfach zu bewerkstelligen sein, da vermutlich keine rechtlichen Grundlagen angepasst werden müssen.

→ Handlungsempfehlung: Vorgabe der IPSAS-konformen Darstellung mit dem Ausweis der Finanzierungstätigkeit ohne Anlagetätigkeit ins Finanzvermögen.

3.14 FE 19 – Auflösung der Neubewertungsreserve Finanzvermögen

Das Ziel der Bildung einer Neubewertungsreserve ist einerseits die Offenlegung in der Bilanz und andererseits werden nicht ausserordentliche einmalige Erträge aus Aufwertungen ausgewiesen. Ziel sollte es sein, die Aufwertungsreserve entweder am Ende des ersten Jahres der Umstellung oder sonst so rasch als möglich und auf jeden Fall mit klarer Definition des Zeitraums aufgelöst werden. Da es sich um eine Position des Eigenkapitals handelt, besteht jedoch kein dringender Handlungsbedarf.



Während die Gemeinden in rund der Hälfte der Kantone die Auflösung innerhalb eines Jahres vorgesehen haben, gelten die der anderen Hälfte keine Auflösungspflicht oder eine solche über mehrere Jahre (zwei bis 10 Jahre).

→ kein Handlungsbedarf

4. Fazit

Trotz der Harmonisierungsbestrebungen führen die Wahlmöglichkeiten und die teilweise minimalen Standards in einigen Fachempfehlungen des HRM2 zu einer unterschiedlichen Handhabung in den Kantonen. So sind einzelne Anwendungen noch stark an HRM1 angelehnt (bspw. zusätzliche Abschreibungen, degressive Abschreibungssätze, Abschluss Spezialfinanzierungen im EK). Das oft noch dominierende Vorsichtsprinzip gegenüber der Darstellung nach True-and-Fair-View führt zu einer divergierenden Auslegung von Rechnungslegungsgrundsätzen (bspw. Auflösung Neubewertungsreserve während mehrere Jahre oder gar nicht anstelle der Auflösung am Ende des ersten Umstellungsjahres).

Handlungsbedarf	kein dringender Handlungsbedarf	kein Handlungsbedarf
Bewertung des Verwaltungsvermögens (FE 06 und 12)	Aktivierungsgrenze (FE 10 und 12)	Bewertung des Finanzvermögens (FE 06 und 12)
Abschluss Spezialfinanzierung im EK (FE 08)	Auflösung Neubewertungsreserve (FE 19)	
Abschreibungsmethode (FE 12)		Rechnungsabgrenzung (FE 05)
Zusätzliche Abschreibungen (FE 12)		Steuerverbuchung (FE 07)
Trennung überbaute Grundstücke in Grundstücke und Bauten (FE 12)		Vorfinanzierungen (FE 08)
Geldflussrechnung (FE 14)		Finanzpolitische Reserve (FE 17)

4.1 Handlungsbedarf: prioritäre Anpassungen

Es wird politisch nicht möglich sein, sämtliche FE auf eine einheitliche Anwendung umzustellen. Möglich ist jedoch ein Schritt in die Richtung von mehr Harmonisierung dort, wo die meisten Gemeinden bereits ein einheitliches Modell anwenden, wo der Nutzen für den Leser der Jahresrechnung gross ist und die Transparenz der Berichterstattung verbessert wird. Die unter der Priorität 1 aufgelisteten Vereinheitlichungen sollten dabei zügig umgesetzt werden:

1. FE 06 und 12: Bewertung des Verwaltungsvermögens → Darstellung zum aktuellen Zeitwert
2. FE 10: Verbuchung von Investitionen → Vorgabe Nettomethode
3. FE 12: Abschreibungsmethode → einheitliche Vorgabe der linearen Abschreibung auf dem Anschaffungswert nach Nutzungsdauer
4. FE 12: Zusätzliche Abschreibungen → es sind keine zusätzlichen Abschreibungen zugelassen
5. FE 12: Trennung überbaute Grundstücke in Bauten und Grundstücke → einheitliche Vorgabe
6. FE 14: Darstellung Geldflussrechnung → einheitliche Darstellung mit dem Ausweis der Finanzierungstätigkeit ohne Anlagetätigkeit ins Finanzvermögen

4.2 Handlungsbedarf: längerfristige Harmonisierung

Längerfristig könnte eine Angleichung der Aktivierungsgrenze geprüft werden. Dies würde die Vergleichbarkeit unter den Gemeinden erhöhen.

Ebenfalls eine Verbesserung der Vergleichbarkeit würde die Auflösung der Neubewertungsreserve bringen. Da die meisten Kantone für die Gemeinden eine Auflösung über eine gewisse Frist vorgesehen haben, läuft der Prozess dazu bereits.

5. Nächste Schritte – weiteres Vorgehen

- Konsolidierung in der Kommission am 16.09.2021 (Sitzung in Sion)
- Konsolidierung in der KKAG bis Ende 2021
- Definitiver Bericht:
 - . Vorstellung Sekretariat FDK, SRS
 - . Publikation
 - Internetseite KKAG
 - alle Kantone anschreiben: Direktion/Aufsicht/RR?
 - SRS

