

ELLENŐRZÉSI JELENTÉS

Kunszentmártoni Közös Önkormányzati Hivatal Áfa adózási gyakorlatának ellenőrzése

A vonatkozó központi jogszabályok – Áht., Ávr. és a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) kormányrendelet (a továbbiakban: Bkr.) alapján Kunszentmártoni Közös Önkormányzati Hivatal belső ellenőrzését (a továbbiakban: Intézmény) gazdálkodásának belső ellenőrzését külső szakértő szervezet végzi.

Az ellenőrző szerv:

SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt. 1135. Budapest, Mór u. 2-4.

Az ellenőrzendő szerv:

Kunszentmártoni Közös Önkormányzati Hivatal

A vizsgálatot végző ellenőr:

Nagyné Véber Györgyi, regisztrációs szám: 5113117 megbízólevél száma:

Az ellenőrzés tárgya: A KKÖH és a hozzá tartozó intézmények áfa adózási gyakorlatának ellenőrzése

Az ellenőrzés típusa:

Szabályszerűségi és pénzügyi ellenőrzés. A szabályszerűségi ellenőrzés keretében dokumentumokon alapuló, a pénzügyi ellenőrzés keretében dokumentumokon alapuló szűrőpróbaszerű, utólagos ellenőrzés.

Az ellenőrzés célja annak megállapítása, hogy a KKÖH áfa nyilvántartása, elszámolása, adóbevallása, számlázási gyakorlata megfelel-e a jogszabályi előírásoknak. A levonható előzetesen felszámított áfát helyes elvek és módszerek alapján állapították-e meg?

Az ellenőrizendő időszak: 2016. január 1-től 2016. július 31-ig.

Jogszabályi felhatalmazás: a költségvetési szervek belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) kormányrendelet, valamint a Kunszentmártoni Közös Önkormányzati Hivatal Belső ellenőrzési kézikönyve.

Az ellenőrzés tervezett időtartama: 2016. augusztus 30- szeptember 9-ig.

Időigény (ellenőri napok száma): 10 revizori nap

Ellenőrzési jelentés-tervezet elkészítésének határideje: 2016. szeptember 25.

Az ellenőrzésre vonatkozó jogszabályok

- Az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: Áht.),
- Az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) kormányrendelet (a továbbiakban: Ávr.),
- 2000. évi C. törvény a számvitelről (Szt.),
- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, (a továbbiakban: Áfa tv.)
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény, (a továbbiakban: Art.)
- 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről (új Áhsz),
- Az államháztartásban felmerülő egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról szóló 38/2013. (IX. 19.) NGM rendelet,
- A költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) kormányrendelet, (Bkr.)

VEZETŐI ÖSSZEFOGLALÓ

A vizsgálat során felmértük és értékeltük, hogy a KKÖH és intézményei áfa adózási gyakorlatát, az analitikus nyilvántartás vezetésének módját, az adók bevallását, befizetését, a levonási joggyakorlást, a kiszámlázás gyakorlatát, illetve a befogadott számlák megfelelőségét.

Az elvégzett ellenőrzés elégséges volt ahhoz, hogy megalapozott véleményt formálhassunk.

Főbb megállapításaink és javaslataink:

A KKÖH és intézményei az áfa bevallási, befizetési és nyilvántartás vezetési kötelezettségének a hatályos jogszabályi előírásoknak megfelelően eleget tesz.

A kiszámlázási gyakorlat megfelelő, a befogadott számlák megfelelnek a jogszabályi előírásoknak, szabálytalanul kiállított számla alapján nem gyakoroltak adólevonási jogot.

Az adólevonás rendszerét a szervezetek sajátosságainak és az áfa törvény vonatkozó előírásainak megfelelően alakították ki.

Az ellenőrzés a következő vezetői intézkedést igénylő hiányosságokat tárta fel:

A szociális ebéd kiszállításánál a szállítási díjat adómentesen számlázták, abból a félreértésből adódóan, hogy szociális ellátásnak értelmezték. Az ebéd kiszállítás az ebédhez kapcsolódó járulékos szolgáltatás az áfa tv. 70. § (1) bekezdés b) pontja alapján, ezért annak adómértékét veszi fel. Áfásan kell számlázni. Ez a helyi rendelet módosítását is igényli. Az eltelt időszakra vonatkozóan a beszedett díjakat bruttónak kell értelmezni és visszaszámítással kell a fizetendő adót megállapítani és önellenőrzéssel bevallani.

Az ÁMK-nál van kiskereskedelmi értékesítés (képeslapok értékesítése), ami on-line pénztárgép köteles, de nem rendelkezik on-line pénztárgéppel. Ilyen esetben minden kiállított számláról a PTGSZLAH adatszolgáltatást kell teljesíteni a NAV felé, de az adatszolgáltatási kötelezettséget sem teljesítik, ami bírságot vonhat maga után.

Javasoljuk, hogy vagy intézkedjenek on-line pénztárgép beszerzéséről, vagy minden vevő részére állítsanak ki számlát és havonta teljesítsék a PTGSZLAH adatszolgáltatást.

Az ellenőrzés nyomán kialakított véleményünk a vizsgált területről, illetve folyamatról összességében: „megfelelő”

Az ellenőrzés „megfelelőnek” ítélt területei szinte minden tekintetben megfelelő belső kontrollokkal rendelkeznek, és minőségi teljesítményt mutatnak. A megállapítások alapvetően nem jeleznek komolyabb hiányosságot a belső ellenőrzési pontok vagy folyamatok rendszerében. Az ellenőrzési jelentésben közölt megállapítások nem utalnak alapvető gyenge pontokra a szervezeti egységek szintjén alkalmazott irányelvekben és eljárásokban. Az ilyen területeken gyakorlott, hozzáértő munkaerő dolgozik, amely már bebizonyította, hogy képes a célkitűzések megvalósítására, a kockázatok megfelelő kezelésére.

RÉSZLETES MEGÁLLAPÍTÁSOK

A KKÖH az alábbi szervezetek adóbevallásait készíti el:

- Kunszentmárton város Önkormányzata (2016. I. negyedében negyedves, azt követően havi áfa bevalló)
- Kunszentmártoni KKÖH (éves áfa bevalló)
- Kunaszentmárton Város Városgondnokság (éves áfa bevalló)
- Kunaszentmártoni Szociális Ellátási Központ (negyedéves áfa bevalló)
- Városi Egészségügyi Központ (alanyi adómentes)
- Roma nemzetiségi Önkormányzat (éves áfa bevalló)
- Kunszentmártoni Általános Művelődési Központ (negyedéves áfa bevalló)

Ellenőrzésre Kunszentmárton város Önkormányzata 01-07. havi időszakát, a kiszámlázás és az áfa levonás gyakorlatának ellenőrzése vonatkozásában pedig a Városgondnokságot, a Szociális alapellátási Központot és a Kunszentmártoni Általános Művelődési Központot választottuk ki.

1. Az általános forgalmi adóbevallási és befizetési kötelezettség teljesítése

Ellenőrzési célok:

Annak megállapítása, hogy az általános forgalmi adóbevallási és befizetési kötelezettségnek megfelelő gyakorisággal, a jogszabály által előírt formában és határidőben tesznek-e eleget. Keletkezett-e adóhiány, illetve késedelmi pótlék.

Az Önkormányzat 2016. I. negyedévében havi áfa bevalló volt, de 2016. 04. hónaptól át kellett térnie havi áfa bevallásra.

Megállapítások:

Az adóbevallási és befizetési kötelezettségnek az ellenőrzött időszakban határidőben eleget tettek.

A többi intézménynek az ellenőrzött időszakban nem volt áfa bevallása. Az adófolyószámla tanúsága szerint az adóbevallási és befizetési kötelezettségnek határidőben eleget tettek. Áfa adónemen adóhiány nem mutatkozik egyik intézménynél sem. Az áttérési kötelezettségnek eleget tettek.

Adóelszámolás, bevallás gyakorlata

Kunszentmárton Önkormányzata

Az ellenőrzött időszakban Kunszentmárton Önkormányzata készült áfa bevallás

Negyedév Megnevezés	Adóalap e Ft	Áfa e Ft
27 %-os áfa	9 218	2 489
Levonható áfa	741	200

Az I. negyedévben a továbbszámlázott tételek áfáját vonták le, ami helyes.

04. hónap

Megnevezés	Adóalap e Ft	Áfa e Ft
27 %-os áfa	775	209
Levonható áfa	209	56

05. hónap

Megnevezés	Adóalap e Ft	Áfa e Ft
27 %-os áfa	7927	2 140
Levonható áfa	208	56

06. hónap

Megnevezés	Adóalap e Ft	Áfa e Ft
27 %-os áfa	726	196
Levonható áfa	196	53

07. hónap

Megnevezés	Adóalap e Ft	Áfa e Ft
27 %-os áfa	47	13
Levonható áfa	2328	629

Levonható áfába a Bácsvíz Zrt. által számlázott bekötő vezeték számláját helyezték. A közművet áfas ellenértékért adják bérbe, azért az ehhez kapcsolódó beszerzések áfája levonásba helyezhető.

Az adóbevallásokat határidőben benyújtották, az adófizetési kötelezettségnek határidőben eleget tettek.

2. Az általános forgalmi adó analitikus nyilvántartásának ellenőrzése

Ellenőrzési célok:

Annak megállapítása, hogy az analitikus nyilvántartás teljeskörűen tartalmazza-e a fizetendő és levonható tételeket (szűrőpróbaszerű ellenőrzéssel). A nyilvántartás adattartalma megfelel-e a jogszabályi előírásoknak. Az áfa analitikát teljesítés szemléletben vezetik-e. Az analitikus nyilvántartás adatai egyeznek az áfa bevallás adataival.

Megállapítások

Az általános forgalmi adó analitikus nyilvántartást a Polisz programmal vezetik. Az analitikus nyilvántartás tartalmazza a szállítói számlákat levonható és lenem vonható áfa bontásban, adókulcsenként. A nyilvántartás az alábbi adatokat tartalmazza:

- iktatószám,
- számlaszám,
- ügyfél neve,
- számla kelte,
- teljesítés kelte,
- áfa dátuma,
- áfa alap,
- áfa értéke,
- áfa összege, önellenőrzés,
- könyvelés dátuma,
- könyvelt áfa összeg.

A tételes áfa analitikus nyilvántartás adatai alapján megállapítottuk, hogy a szállítói számlák esetében a teljesítés kelte minden esetben megegyezett az áfa dátummal.

A vevő számlák esetében áfa adókulcsenként bontásban tartalmazza a kiállított számlákat az analitikus nyilvántartás. A vevő számlák esetében a szállítói számláknál felsorolt adattartalommal. A kiállított számlákat teljesítés szemléletben állítják be az áfa analitikába, halasztott áfa nem volt.

A program készít áfa összesítő kimutatást, amelynek adatai alátámasztják az áfa bevallás adatait. Az Önkormányzat esetében megállapítottuk, hogy az adómentes bevételeket nem vallották be annak ellenére, hogy az áfa analitika mutatja az adómentes bevételeket. A fizetendő adóalap és áfa, valamint a levonható adóalap és áfa megegyezik a bevallott összeggel.

Az áfa analitika vezetésének módja (teljesítés szemlélet) és adattartalma megfelel az áfa törvény előírásainak.

A kiadási utalványokon minden beszerzés áfáját a 3641411-es főkönyvi számlára könyvelik a 2016.-tól hatályba lépett módosításnak megfelelően. A bevallás adatai alapján vezetik át a le nem vonható tételeket a 8435 le nem vonható áfa számlára.

Az áfa főkönyvi könyvelése:

Az Áhsz. szerint az előzetesen felszámított áfát 2016. január 1-jétől az alábbi számlaszámokon kell nyilvántartani.

364. Általános forgalmi adó elszámolása

- 3641. Előzetesen felszámított általános forgalmi adó elszámolása
- 36411. Adott előleghez kapcsolódó előzetesen felszámított levonható általános forgalmi adó
- 36412. Más előzetesen felszámított levonható általános forgalmi adó
- 36413. Adott előleghez kapcsolódó előzetesen felszámított nem levonható általános forgalmi adó
- 36414. Más előzetesen felszámított nem levonható általános forgalmi adó

Az államháztartás számviteléről szóló 4/2013. korm. rendelet és a az államháztartásban felmerülő egyes gyakoribb gazdasági események kötelező elszámolási módjáról szóló 38/2013. (IX. 19.) kormányrendelet szerint a le nem vonható előzetesen felszámított áfát át kell vezetni a 8435 főkönyvi számlára.

3. Kiszámlázás gyakorlatának ellenőrzése

Ellenőrzési célok:

Annak megállapítása, hogy az Intézmény által kiállított számlák megfelelnek-e a jogszabályban előírt tartalmi és formai követelményeknek. Helyes adómértékkel számláztak-e.

Megállapítások

Az Önkormányzat a lakóingatlanok nem minősülő ingatlanok bérbeadására adókötelezettséget választott.

A határozott időszakos ügyletek számlázásánál a számlázási szabályokat és teljesítési határidőre vonatkozó előírásokat betartják.

A hátralékosok, nem fizetők esetében az étkezésnél a következőképpen járnak el:

Azoknak, akik nem fizettek az étkezésért, a teljesített szolgáltatást az ellenőrzési időszakban leszámlázzák. A korábbi évek hátralékosait is kiszámlázták, de néhány esetben késedelmesen pl. 2013. október és november havi díjat 2014. 09. 18-ai teljesítési időponttal. 2015. májusi étkezési térítési díjat 2015. 12. 31-ei teljesítési időponttal. 2016. 01. 01. előtti teljesítési időpontú számláknál a teljesítési időpont a fizetési határidővel egyezett meg és a fizetési határidő nem volt szabályozva. 2016-tól az elszámolt időszakot követő 60. napon belül ki kell számlázni.

Közműfejlesztési hozzájárulás

A lakosság részletfizetési kedvezményt kapott. A részleteket számlázzák, ami nem helyes, mert nem a kiegyenlítést kell számlázni, hanem a teljesítést, vagyis a szolgáltatás elvégzésekor, a teljesítésig, vagy azt követő 15 napon belül kell a számlát kiállítani. Teljesítésen nem a pénzügyi teljesítést, hanem a tényleges teljesítést kell érteni. A teljesítéskor le kellett volna számlázni a teljes összeget, mert a részletfizetés nem egyenlő a részteljesítéssel. A kérdéses esetben részteljesítés nem értelmezhető. A teljes ellenértéket 50 000 Ft+ áfát kellett volna kiszámlázni és az áfáját befizetni, a ki nem egyenlített részt, pedig vevő követelésként kell nyilvántartani.

A Bácsvíz Zrt-nek a bérleti díjat negyedévente számlázzák. A II. negyedévi díjat 07.22-én számlázták ki 08.08. fizetési határidővel. A 08. havi áfa bevallásba került beállításra, ami helyes a határozott időszakos ügylet szabályai szerint.

Május hónapban ingatlant értékesítettek 5 300 000 Ft értékben adómentesen. Az áfa bevallás 8. sorában szerepeltetni kellett volna, de kimaradt.

Közétkeztetés számlázása

A szociális és közétkeztetésnél kézi számlákat állítanak ki. A szociális étkeztetést utólag számlázzák, a gondozási díj mindig tárgyhavi.

A szociális étkezésről készpénzfizetési számlákat állítanak ki. A bevételekről összesítő feladást készítenek a készpénzbeszedés napja szerinti teljesítési időponttal, ami helyes.

Az ebédkiszállítást adómentesen számlázták. Az áfa tv. 70. §-a alapján ez kapcsolódó járulékos szolgáltatás, ezért áfás.

Az áfa tv. 70. § (2) bekezdés b) pontja alapján a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása adóalapjába beletartoznak a felmerült járulékos költségek, amelyeket a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója hárít át a termék beszerzőjére, szolgáltatás igénybevevőjére, így különösen: a bizománnyal, egyéb közvetítéssel, csomagolással, fuvarozással és biztosítással összefüggő díjak és költségek.

Az ebédkiszállítás nem az adómentes gondozáshoz kapcsolódó járulékos szolgáltatás, hanem az ebédkiszállításhoz. A gondozáshoz nem tartozhat, hiszen a szociális étkeztetés igénybe vevők közül sokan nem is igényelnek gondozást, csak ebédet. Az ebéd kiszállítás az ebédhez, mint adóköteles szolgáltatáshoz kapcsolódó járulékos szolgáltatás, ezért annak 27 %-os adómértékével adózik. A téves számlázás miatt 2016. 06. hónapban 69 350 Ft-ot számláztak ki áfa mentesen, az adóhiány 14 743 Ft, ha a nettó összegből számítjuk vissza az áfát.

A szociális segítségnyújtást, gondozást adómentesen számlázzák, ami helyes, azonban a bevételt be kell vallani az áfa bevallás 8. sorában, ami nem történt meg, de ez a hiba nem okoz adóhiányt.

A szociális gondozásról, házi segítségnyújtásról készpénzfizetési számlát állítanak ki. A számla az adómentesség okát nem tartalmazza.

Az áfa tv. 169. § (1) bekezdés m) pontja alapján a számlának tartalmaznia kell adómentesség esetében a jogszabályi vagy a HÉA-irányelv vonatkozó rendelkezéseire történő hivatkozást vagy bármely más, de egyértelmű utalás arra, hogy a termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása mentes az adó alól.

A szociális gondozás, házi segítségnyújtás is határozott időszakos számlázású ügylet, ezért az elszámolt időszakot tartalmaznia kellene a számlának. Az ellenőrzött időszakban kibocsátott számlák az elszámolt időszakot nem tartalmazzák.

Az ÁMK-nál képeslapot értékesítenek, ami kiskereskedelmi értékesítés.

Az on-line pénztárgép köteles tevékenységek körét a 3/2013. (II. 15.) NGM rendelet sorolja fel. E szerint 47.91 szerinti üzletben folytatott kiskereskedelmi értékesítést pénztárgéppel kell bizonylatolni.

A pénztárgépre kötelezetteknek, ha nincs on-line pénztárgépük, akkor nyugta helyett mindenkinek számlát kell adni. Az ilyen számlákról adatszolgáltatást kell adni a NAV-nak. Be kell jelenteni: a számlák *keltét, sorszámát, a vevő nevét és címét, továbbá az ellenérték adót is tartalmazó összegét, adómentesség esetén az ellenérték összegét* a számla

kibocsátásának keltét alapul véve, naponkénti bontásban, **havonta, a tárgyhónapot követő hónap 15. napjáig**, elektronikus úton (PTGSZLAH adatlapon) az állami adóhatóságnak.

Városgondnokság számlázási gyakorlata

A lakbér bevételt áfa mentesen számlázzák. Az Intézmény az egyéb ingatlanokra sem választott áfa kötelezettséget. Fő tevékenységi körei egészségügy, oktatás, kultúra, szociális szolgáltatás.

Piaci helypénzeket készpénzfizetési számlával szedik be, adómentesen, bérleti díjként kezelik. A beszedés napján befizetik a pénztárba, ami helyes, mert így a tényleges teljesítési időpontban rögzítik a könyvekben és az áfa analitikában.

A városgondnokságon van étkeztetés is, ami áfás bevétel.
A határozott időszakos ügyletek számlázásánál a határidőket betartják.

Összességében a számlázási gyakorlat alapvetően megfelelő. Egy adóhiányra vezető téves számlázási gyakorlatot tárt fel az ellenőrzés az ebédkiszállítást, ami intézkedést igényel.

Kunszentmártoni Szociális Ellátási Központ

A Kunszentmártoni Szociális Ellátási Központban a következő tevékenységek vannak:

- bölcsődei ellátás,
- gyermekétkeztetés a bölcsődében,
- házi segítségnyújtás,
- szociális étkeztetés,
- idősek nappali ellátásra,
- idősek bentlakásos szociális ellátására, és demensek bentlakásos szociális ellátása,
- gyermekjóléti szolgálat
- tanyagondnoki szolgálat.

Levonásba csak a vásárolt élelmezést, a szociális étkeztetés és a továbbszámolt szolgáltatások áfáját helyezik.

A bölcsődében saját főzőkonyha van. A vásárolt élelmiszer áfáját nem helyezik levonásba.

Általános Művelődési Központ

Az ÁMK-nál nyugtás értékesítés van. A készpénzben beszedett bevételeket a bevétel beszedésének hónapjára iktatják, ami megfelelő. A bruttóból az áfát visszaszámítással állapítják meg, ami helyes.

Az ÁMK képeslapok értékesítése miatt on-line pénztárgépre kötelezett, de nem alkalmaz on-line pénztárgépet. Az adótörvény szerint lehetőség van arra, hogy pénztárgép helyett mindenkinek számlát állítsanak ki, de ebben az esetben kötelező havonta benyújtani az on-line pénztárgép helyett kibocsátott számlákról a PTGSZLAH adatszolgáltatást.

Az adatszolgáltatási kötelezettséget az ÁMK nem teljesítette. Javaslom, hogy a jövőben vagy on-line pénztárgépet szerezzenek be, vagy teljesítsék a PTGSZLAH adatszolgáltatást, mert adóhatósági ellenőrzésnél bírságot vonhat maga után ezen kötelezettség nem teljesítése.

4. Befogadott számlák ellenőrzése

Ellenőrzési célok:

Annak megállapítása, hogy a KKÖH és intézményei által befogadott számlák megfelelnek-e a jogszabály előírt tartalmi és formai követelményeknek. Helyes adómértékkel kibocsátott számlákat fogadtak-e el.

Megállapítások

A KKÖH és intézményei által befogadott számlák az áfa törvény előírásainak megfelelnek.

5. Adólevonási jog gyakorlatának ellenőrzése

Ellenőrzési célok:

Annak megállapítása, hogy az Intézmény adólevonási gyakorlata megfelel-e a jogszabályi előírásoknak. Nem vonták-e le olyan tételek áfáját, amelyek levonását tiltja az Áfa tv. Arányosítás alkalmazása esetén megfelel-e a számítás az Áfa tv.-ben előírt követelményeknek. Levonásba helyeznek-e minden levonható áfát.

Megállapítások

Önkormányzat

Az Önkormányzatnál levonásba helyezték az AD mérnöki iroda által a háziorvosi rendelő felújításának tervezéséről kiállított számla áfa tartalmát. A beruházás áfája nem helyezhető levonásba, mivel abból áfás bevétel nem származik. Az intézménynél tisztában van az adólevonási joggyakorlás szabályaival, a konkrét hiba téves rögzítés eredménye, ami önellenőrzéssel helyesbíthető.

Javasoljuk az önellenőrzési bevallás elkészítését.

Városgondnokság

A városgondnokság éves áfa bevalló. Az ellenőrzött időszakban áfa bevallása nem készült. A kiszámlázás és áfa levonás gyakorlatát vizsgáltuk.

A vásárolt élelmiszerrel megosztják az ellenértékért értékesített és az ingyenes étkezőkre jutó beszerzést. Levonásba csak az ellenértékért értékesített ételadagokra jutó előzetesen felszámított áfát helyezik, ami helyes.

Adólevonásba helyezik a tovább számlázott díjakat (víz, telefon, hulladékiszállítás) tovább számlázott arányban helyezik, ami szintén helyes.

Étkezés elszámolás

Az ételt vásárolják. A szállító a Szarvas Kontakt Kft. külön számlázza az óvoda, iskolai és felnőtt étkezést. Az étkeztetésnél az ingyenes étkezők adagszámát az élelmiszer nyilvántartás adatai alapján megállapítják és az egységárral kiszámolják a le nem vonható áfát, ami helyes. Az éves áfa bevallási kötelezettség miatt év végén a bevallás előtt fogják a levonható, ill. le nem vonható áfa arányát megállapítani.

A számítás és a módszer elve és gyakorlata megfelelő.

Összességében megállapítható, hogy az adólevonási rendszert az áfa tv. előírásainak megfelelően alakították ki. Arányosítást egyik intézménynél sem alkalmaznak. Az adólevonási joggyakorlással kapcsolatban rendszerszerű hibát nem tárt fel az ellenőrzés.

Kelt, Budapest, 2016. 09. 22.

Készítette:

Nagyné Véber Györgyi

Nagyné Véber Györgyi

belső ellenőr/ belső ellenőrzési vezető