



Revisionsrapport

Granskning av mervärdesskatt

Region Gotland

2011-06-09

Mats Renborn
Ramona Numelin



Innehållsförteckning

1. Sammanfattning	3
2. Uppdrag	5
3. Kort information om momsersättning till kommuner	6
4. Granskningsresultat	7
4.1. Regionens anvisningar	7
4.2. Hantering av ingående mervärdesskatt	7
4.3. Hantering av kommunal mervärdesskattekomensation	8
4.4. Fördelaktigaste alternativet för särskild moms-kompensation?	9
4.5. Leasing och korttidsförhyrning av personbilar	10
4.6. Representation	11
4.7. Hantering av utgående moms vid försäljning	13

1. Sammanfattning

På uppdrag av revisorerna i Region Gotland har PwC granskat om regionstyrelsens och nämndernas interna kontroll avseende hantering av moms är tillräcklig. Granskningen har omfattat hanteringen av in- och utgående moms under perioden januari-december 2010. Regionen har betalat totalt 128 000 leverantörsfakturor under 2010 varav 16 300 saknar momskontering. Hanteringen av utgående moms har granskats i respektive försystem till redovisningen.

Resultatet av granskningen visar att den interna kontrollen i momshanteringen inte är tillräcklig inom vissa områden. Resultatet av granskningen sammanfattas här nedan.

Återsökning av ingående moms

Vår bedömning är att återsökning av ingående moms i huvudsak fungerar tillfredsställande. I de fall ingående moms inte lyfts korrekt så har leverantörsfakturorna varit utformade på det viset att scanningsystemet inte upptäckt momsinformation. I granskningen har c:a 30 leverantörsfakturor upptäckts för vilka avdrag för ingående moms felaktigt inte skett. Det totala beloppet som kan återsökas hos skatteverket för dessa uppgår till 111 tkr.

Återsökning av särskild momskompensation

För vissa ur momssynpunkt skattefria tjänsteköp kan regionen komma att belastas med s.k. dold moms. Det är köp av tjänster från i första hand näringsidkare inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. För dessa kostnader gäller regler om att de kan återsökas som särskild momskompensation. Vår bedömning är att återsökningsrutinerna för särskild momskompensation fungerar tillfredsställande men att det finns vissa brister. Endast tio fakturor har upptäckts i vilka återsökning inte skett och totalt 35 tkr kan återsökas för dessa.

Vilket alternativ är fördelaktigast vid särskild momskompensation?

I granskningen har kontroll skett av huruvida kommunen tillämpat det förmånligaste alternativet vid återsökning av s.k. dold moms. Granskningen visar på brister i rutinerna och vid genomgången av tio stycken fakturor inom omsorgsområdet så var fem stycken felaktigt hanterade. Det förmånligaste alternativet var inte valt och kommunen kan återsöka 5 tkr för dessa.

Reducerat momsavdrag för billeasing

Vid inköp av personbil medger mervärdesskattelagen inget momsavlyft alls. Nuvarande regelverk vid leasing eller korttidshyra medger att halva momsen kan lyftas av. Granskningen visar att nio av tio leasingfakturor är felaktigt redovisade.

Representation

Vid måltidsrepresentation gäller speciella avdragsregler innebärande att den avdragsgilla ingående moms med maximalt 22,50 kronor får lyftas per person/kuvert. Mat och dryck är normalt sett den vanligaste representationsformen. Vid stickprovskontroller av tio fakturor har momsens inte redovisats korrekt för åtta av de granskade fakturorna. Syftet med representationen saknas för en av fakturorna och uppgifter om deltagare för två av fakturorna.

Hantering av utgående moms

I de betalkortsterminaler som används vid fristående kliniker inom sjuk- och tandvård och fritidssektorn så finns det problem med inställningarna vad gäller utgående moms. Av kundens kvitto, för köp som inte är momspliktiga, så framgår att moms ingår med 25 %, vilket inte är korrekt. Åtgärder kommer snarast att vidtas av kommunen för att säkerställa korrekta kvitton till kunderna. Detta problem påverkar inte regionens bokföring eller momsdeklarationen utan är avgränsat till betalkortssystemet.

Det finns brister i rutinerna för utgående moms vid försäljning inom folktandvården. Det beror på att det inte finns några inställningar gjorda i verksamhetssystemet Opus och några manuella rutiner finns inte som komplement. Utgående moms för folktandvården är därför inte korrekt redovisat. Under 2010 såldes varor inom folktandvården för 312 tkr.

Anvisningar för moms

Kommunen har inte några anvisningar för momshantering, vilket är en brist. Syftet med att ha specifika anvisningar inom momsområdet är att trygga den interna kontrollen. Momshanteringen omfattar betydande belopp och granskningen visar att det finns brister i rutinerna.

Intern kontroll

Regionen har utfört intern kontroll av momshantering via extern konsult under perioden 1999-2007. De brister som upptäckts när det gäller ingående moms har kunnat återsökas från skatteverket. Med stöd av konsultens rapporter har återkoppling skett till verksamheterna och brister åtgärdats. Planer finns nu på att granska momshanteringen för perioden 2008-2010.

Rekommendationer

Utifrån resultatet av granskningen lämnas följande rekommendationer:

- Inför rutiner med regelbunden uppföljning av ingående moms med hjälp av registeranalys vad gäller transaktioner som saknar kontering av ingående moms.
- Återsökningsrutinerna för särskild mervärdesskattekomensation bör ses över och stärkas. Den momssnurra som tagits fram bör användas.

- Rutinerna för utgående moms inom folktandvården bör åtgärdas för att säkerställa korrekt redovisning.
- Rutinerna för hantering av leasingfakturer för bilar bör ses över.
- Rutinerna för intern- och extern representation bör ses över och riktlinjer tydliggöras.
- Inställningarna i de betalkortsterminaler som används vid fristående kliniker inom sjuk- och tandvård och fritidssektorn bör ställas in så att moms redovisas korrekt.

Resultatet av granskningen indikerar att det finns ytterligare fel vad gäller redovisningen av ingående moms.

2. Uppdrag

Kommunerna intar en särställning i momssystemet genom att man av konkurrensneutralitetsskäl kan erhålla ersättning för ingående moms som hänför sig till skattefri omsättning samt ersättning för dold moms vid upphandling från eller bidrag till entreprenörer som driver verksamhet inom områdena tandvård, sjukvård, social omsorg eller utbildning. Vidare intar äldreboendet och LSS- boendet en särställning genom att dessa vårdformer också berättigar till ersättning för lokalkostnader då lokalerna hyrs av kommunen. Ersättningarna regleras i kommunkontolagen.

Granskningen ska besvara följande revisionsfråga:

- Är regionstyrelsens och nämndernas interna kontroll avseende momshanteringen tillräcklig?

Kontrollmål

- Kontroll görs av att regionen säkerställer att en korrekt återsökning av moms sker, d v s att återsökning sker av ingående moms och alla kostnader som kompensation kan erhållas för.
- Bedömning görs av vilket alternativ som är förmånligast för regionen i samband med återsökningen av särskild momskompensation.
- Kontroll görs av att korrekt avdrag av moms görs för kostnadsposter avseende hyra/leasing av fordon samt representation.
- Kontroll görs av att kontering av moms är korrekt i samband med försäljning av varor och tjänster.

Granskningen omfattar regionstyrelsens och nämndernas momshantering avseende 2010. Granskningen genomförs genom granskning av leverantörsutbetalningar som inte har kon-

terats med moms och för 2010 uppgår de till totalt 16 300 st. samt kontroller av försystemens hantering av utgående moms.

För granskningen av ingående moms och kommunal momskompensation har underlag tillhandahållits av regionens ekonomiavdelning. Underlaget består av rapporter i filformat från ekonomisystemet.

3. Kort information om momsersättning till kommuner

Med momsersättning till kommuner avses de bestämmelser genom vilka kommuner, landsting och kommunalförbund kompenseras för ingående moms i icke momspliktig verksamhet. Genom systemet kompenseras också kommuner, samordningsförbund och beställarförbund med viss procent av priset vid upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt för hyra av lokal för särskilt boende.

Syftet med ersättningen är att eliminera momsens konkurrensnedvridande effekter. Momsen ska inte påverka en kommuns val mellan att utföra tjänster i egen regi eller att upphandla tjänster från privata entreprenörer.

Före år 2003 kompensades kommunerna genom det s.k. kommunkontosystemet. Systemet innebar att kommunerna själva fick finansiera compensationen genom avgifter. Från den 1 januari 2003 lades ersättningen in på statsbudgetens inkomst- och utgiftssida. Finansieringen sker genom en nivåsenkning av de generella statsbidragen.

Den ersättning kommuner erhåller för bidrag till näringsidkare inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt för upphandling inom nämnda områden beräknas schablonmässigt.

Det finns två alternativ för att beräkna ersättningen vilket redovisas i rapporten (sid 9).

4. Granskningsresultat

4.1. Regionens anvisningar

Regionen har inte några egna anvisningar för moms. På intranätet finns länkar till skatteverkets broschyrer samt allmän information om momssatser. I regionens attestreglemente finns direktiv på minimikrav på verifikationer enligt mervärdesskattelagen. Det finns även ett dokument avseende momsregler för särskilt boende inom äldreomsorgen.

Bedömning

Regionen har inte några anvisningar för momshantering, vilket är en brist. Syftet med att ha specifika anvisningar inom momsområdet är att trygga den interna kontrollen. Anvisningarna kan exempelvis omfatta följande:

- Konteringsanvisningar.
- Ansvar för kontering.
- Hur ska kontroller av moms utföras.
- Momsregler för billeasing och representation.
- Hur görs bedömning av vilket alternativ som är förmånligast för regionen i samband med återsökningen av momsen (dold moms) inom vård och utbildning.
- Vad gör man om fakturan saknar moms.

Eftersom momshanteringen omfattar betydande belopp så kan det vara befogat med särskilda anvisningar för att trygga den interna kontrollen.

4.2. Hantering av ingående mervärdesskatt

Regionen har betalat totalt 128 000 stycken leverantörsfakturor under 2010. Av dessa fakturor saknar 16 300 momskontering vilka i huvudsak har granskats och analyserats särskilt. För 2010 redovisas ingående moms med totalt 257,3 mkr vilket redovisas per konto i nedanstående tabell.

Konto	Text	Belopp, tkr
167100	Skattskyldig verksamhet	36668
167510	Ingående moms varor EU	195
167520	Ing. moms tjänst utland	319
167700	Ingående kommunmoms	219738
167810	Ludvikamoms varor EU	219
167820	Ludvikamoms tjänst utland	157
<i>Totalt</i>		<i>257296</i>

Granskningen avseende avdrag av ingående moms har koncentrerats till verifikationer bokförda utan momsbelopp. Anledningen till att verifikationerna saknar moms kan vara:

- bostadsanpassningsbidrag (moms finns men är ej avdragen)
- bostadshyror (stadigvarande bostad; moms ej fakturerad)
- lokalhyror (lokalen har inte momsregistrerats)
- fakturor från stat, landsting eller andra kommuner
- fakturor från enskilda, föreningar, stiftelser, företag mm avseende ej skattepliktiga kostnader (i första hand social omsorg och utbildning)
- andra undantag från skyldighet att redovisa eller lyfta moms

Regionens leverantörsfakturor scannas i särskilt system vilket är starten i fakturahanteringsrutinen. Det är scanningsystemet som identifierar informationen om den ingående momsen som slutligen blir underlag för återsökning av ingående moms.

Bedömning

Den interna kontrollen är i huvudsak tillräcklig.

Vår bedömning är att återsökning av ingående moms i huvudsak fungerar tillfredsställande. I de fall ingående moms inte lyfts korrekt så har verifikationerna varit utformade på det viset att scanningsystemet inte upptäckt momsinformation.

I granskningen har c:a 30 verifikationer upptäckts för vilka avdrag för ingående moms felaktigt inte skett. Det totala beloppet som kan återsökas hos skatteverket för dessa uppgår till 111 tkr. Resultatet av kontrollerna redovisas i detalj till serviceförvaltningen.

4.3. Hantering av kommunal mervärdesskattekomensation

För vissa ur momssynpunkt skattefria tjänsteköp kan regionen komma att belastas med s.k. dold moms. Det är köp av tjänster från i första hand näringsidkare inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. För 2010 redovisas mervärdesskattekomensation för dold moms med totalt 39,1 mkr.

Konto	Text	Belopp, tkr
167910	Särskilt bidrag 6 % alt 1	29491
167950	Hyra av lokal 18 %	8552
167960	Särskild bidrag 5 % alt 2	392
167970	Särskilt bidrag 18% alt 2	703
<i>Totalt</i>		<i>39138</i>

För att kompensera för denna dolda moms, som regionen genom sin generella avdragsrätt, inte kommer åt att lyfta av, har tillskapats en ersättning (bidrag/kompensation) baserad på bokförd kostnad. Storleken på ersättningen är baserad på antagandet att en upphandlad tjänst har en materialdel om 30 % på vilken mervärdesskatten utgör 20 % = 6 %.

From år 1998 finns möjlighet i de fall regionen köper en momsbefriad tjänst, inom ovan angivna områden, där lokalkostnad ingår, att som alternativ, söka ersättning med 18 % på lokalkostnaden och 5 % på tjänstekostnaden.

Från samma tidpunkt kan kommun i samband med förhyrning av lokaler inrättade mot bakgrund av SoL (socialtjänstlagen) och LSS (lag om stöd och service till vissa funktionshindrade) söka ersättning med 18 % av hyreskostnaden (bostad och lokal). Detta gäller inte om hyresvärden är stat, landsting, annan kommun eller kommunalförbund.

Mot bakgrund av ovanstående kan konstateras att den särskilda ersättningen är ett komplext regelverk där personalen måste ha en omfattande kunskap om regler och kompensationsberättigade kostnader.

Serviceförvaltningen sammanställer slutligt förvaltningarnas uppbokningar och svarar för själva ansökningsförfarandet. Ansökan upprättas en gång per månad i deklARATIONEN.

Bedömning

Den interna kontrollen är i huvudsak tillräcklig.

Utifrån granskningen är bedömningen att återsökningsrutinerna för särskild mervärdesskattekomensation fungerar tillfredsställande, men att det finns vissa brister. Endast tio fakturor har upptäckts i vilka återsökning inte skett. Totalt 35 tkr kan återsökas för dessa. Avvikelseerna redovisas i detalj i separat rapport till serviceförvaltningen.

4.4. Fördelaktigaste alternativet för särskild momskompensation?

När det gäller skattefria tjänsteköp så belastas regionen med s.k. dold moms vilket kan återsökas med särskild momskompensation. Det är köp av tjänster från i första hand näringsidkare inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. För den här typen av tjänsteköp gäller specialregler för återsökning. Det finns två alternativ för att beräkna ersättningen.

Alternativ 1 (får alltid användas)

6 % av den kostnad som ger rätt till ersättning.

Alternativ 2

Om det av kommunens underlag (fakturor) framgår att viss del av kostnaden avser lokaler:

- 18 % av lokalkostnaden
- 5 % av resterande kostnad

Hyra av lokaler

Ersättning lämnas också med 18 procent vid hyra av lokal för sådana boendeformer och sådant boende som anges ovan under undantag. Ersättning med 18 % medges inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av stat, kommun, landsting, kommunalförbund, beställarförbund eller samordningsförbund.

Inom Socialförvaltningen har en särskild Momssnurra tagits fram i Excel för att säkra rätt tillämpning för regionen. Momssnurran används inom individ- och familjeomsorgen men inte inom äldreomsorgen.

Bedömning

Den interna kontrollen är inte tillräcklig.

I granskningen har kontroll skett av huruvida regionen tillämpat det förmånligaste alternativet vid återsökning av s.k. dold moms. Granskningen visar på brister i rutinerna. Vid genomgången av tio stycken fakturor inom omsorgsområdet så var fem stycken felaktigt hanterade. Det förmånligaste alternativet var inte valt och kommunen kan återsöka 5 tkr för dessa fakturor.

För ett antal fakturor gällande särskilt boende så har felaktiga kontokombinationer använts vilket inte är i enlighet med gällande regler. Kombinationen 5% och 6% har använts vilket inte stämmer med alternativ 1 och 2.

4.5. Leasing och korttidsförhyring av personbilar

Vid inköp av personbil medger mervärdesskattelagen inget momsavlyft alls. Nuvarande regelverk vid leasing eller korttidshyra medger att halva (50 %) momsen kan lyftas av. De bokförda kostnaderna för leasing uppgår till totalt 1 183 tkr för perioden. Antalet verifikationer uppgår till 247 stycken varav tio stycken har detaljkontrollerats. Resultatet av kontrollerna redovisas i nedanstående tabell.

Verifikationsnummer	Helt momsavdrag	Halvt momsavdrag	För mycket moms avdraget med, kr
6008334	•		400
6013243		•	0
6012430	•		938
6016624	•		481

Verifikations- nummer	Helt momsav- drag	Halvt momsavdrag	För mycket moms av- draget med, kr
6018144	•		411
6028389	•		1401
6030786	•		2250
6028440	•		341
6070666	•		400
<i>Total</i>			6622

Bedömning

Den interna kontrollen är inte tillräcklig.

Granskningen visar att nio av tio fakturor är felaktigt redovisade. Regionen har lyft hela momsbeloppet istället för halva och totalt sett har 6 622 kr för mycket återsökts.

4.6. Representation

Vid måltidsrepresentation, såväl extern som intern, gäller speciella avdragsregler. Från och med år 1997 är den avdragsgilla momsgrundande kostnaden för extern representation 90 kronor per person exklusive moms. Detta ger en avdragsgill ingående moms om maximalt 22,50 kronor per person/kuvert.

Mat och dryck är dock normalt sett den vanligaste representationsformen. Representation kan utgöras av annat än mat och dryck t.ex. biljetter till evenemang, musik och underhållning, lokalhyror mm.

Tio fakturor avseende representation har granskats vilket redovisas i nedanstående tabell. Enligt momslagen måste det finnas ett syfte med representationen för att momsen ska kunna lyftas. Det måste även finnas uppgifter om vilka som deltagit.

Leverantör	Syfte finns angivet		Deltagare finns angivet		Momsredovisningen är korrekt	
	Ja	Nej	Ja	Nej	Ja	Nej
Donners Brunn 5 000 kr Vernr 6108610	✓		✓		✓	
Donners Brunn 2 300 kr Vernr 6110779	✓		✓			✓
Lindgården 17 662 kr Vernr 6113050		✓	✓			✓
Slite golf AB 493 kr Vernr 6062338	✓		✓		✓	
Slite golf AB 794 kr Vernr 6054921	✓			✓		✓
Pizza Quick 197 kr Vernr 6029692	✓		✓			✓
Pizza Quick 154 kr Vernr 6020253	✓		✓			✓
Matmuren AB 4920 kr Vernr 6028485	✓		✓			✓
Lukas Varli 2500 kr Vernr 6064389	✓		✓			✓
En Italienare o Grek 2052 kr Vernr 6082186	✓			✓		✓

Momsen för verifikation nr 6110779 uppgår till 460 kr och enligt reglerna ska 135 kr (22,50 kr per person) kunna lyftas. Inget momsavdrag har gjorts.

För verifikation nr 6113050 saknas redovisning av syftet. Av anteckningarna framgår att det är byggnadsnämndens sammanträde. Ingen moms har lyfts och enligt reglerna så ska 405 kr lyftas.

För verifikation nr 6054921 saknas uppgifter om deltagare. Ingen moms har lyfts.

För verifikation nr 6029692 har ingen moms lyfts. Som syfte har angivits att det är övertidsarbete.

För verifikation nr 6028485 har ingen moms lyfts. Totalt 984 kr kan lyftas.

Bedömning

Den interna kontrollen är inte tillräcklig.

Momsen har inte redovisats korrekt för åtta av de granskade fakturorna. Syftet med representationen saknas för en av fakturorna och uppgifter om deltagare för två av fakturorna.

4.7. Hantering av utgående moms vid försäljning

Inom regionen finns ett antal verksamheter som har försäljning av varor eller tjänster. När regionen säljer varor och tjänster är de redovisningsskyldig för utgående moms. För 2010 har regionen redovisat totalt 67,7 mkr i utgående moms. Den utgående momsen fördelas på följande momssatser:

Konto	Text	Belopp, tkr
2611	Utg moms 25%	65686
2621	Utg moms 12%	1050
2631	Utg moms 6%	76
2641	Utg moms varuförvärv 25%	474
2642	Utg moms tjänster 25%	414
2661	Utg moms varuförvärv 6%	2
Totalt		67702

Hantering av utgående moms sker både med manuella rutiner men även i några av regionens verksamhetssystem vilka redovisas här nedan.

System	Kommentar
Booking	Systemet har automatiska funktioner för utgående moms, vilket används.
Opus - tandvård	Systemet har automatiska funktioner för utgående moms, men de används inte.
Take Care	Ingen hantering av utgående moms i systemet utan det sker manuellt.

System	Kommentar
Future – VA o renhållning	Systemet har automatiska funktioner för utgående moms, vilket används.
Aivo kost	Ingen hantering av utgående moms i systemet utan det sker manuellt. Automatiska funktioner finns.

Booking – kultur – och fritidsverksamhet

Inom Kultur- och fritidsförvaltningen sker försäljning av varor och tjänster inom flera verksamheter. I Booking som är förvaltningens verksamhetssystem för debitering så finns automatiska funktioner för momspålägg. Inom fritidsverksamheten tas utgående moms ut för logi, hyra av vagnar, hyra av tält, hyra av inventarier mm. Inom biblioteksverksamheten tas utgående moms ut för kopiering, bokförsäljning, uthyrning av film och TV-spel.

Opus – tandvård

Folktandvårdens tjänster är momsfria medan varuförsäljningen är momspliktig. Varor som säljs inom folktandvården är tandborstar, tandkräm, tandtråd, mm. Verksamhetssystemet Opus har funktioner för inställning av utgående moms, men dessa har hittills inte använts. Detta innebär också att utgående moms inom tandvårdsområdet inte blir korrekt redovisat.

Take Care

Inom Hälso- och sjukvården så är i princip samtliga tjänster momsfria. I försystemet Take Care hanteras ingen utgående moms utan det sker manuellt utifrån underlag som skapas i systemet. Momspliktiga tjänster är försäljning av körkortsintyg och friskintyg t.ex.

Future VA- och renhållning

Inom Samhällsbyggnadsförvaltningen används verksamhetssystemet Future för fakturering av Vatten- och avlopp samt renhållning. Tjänsterna är momspliktig verksamhet och systemet har automatiska funktioner för den utgående moms. Ingen manuell hantering förekommer.

Aivo kost

Aivo kost är ett verksamhetssystem som regionen anskaffat för fakturering av måltider. I huvudsak hanteras interna kunder i systemet. Externa kunder förekommer endast i begränsad omfattning och kan vara tex Röda korset, läkemedelsföretag, fackförbund mfl. Någon redovisning av utgående moms sker inte i systemet utan hanteras manuellt.

Bedömning

Granskningen visar att den interna kontrollen inte är tillräcklig inom Hälso- och sjukvårdsförvaltningen.

I de betalkortsterminaler som används vid fristående kliniker inom sjuk- och tandvård och fritidssektorn så finns det problem med inställningarna vad gäller utgående moms. Av kundens kvitto för köp som inte är momspliktiga så framgår att moms ingår med 25 %, vilket inte är korrekt. Åtgärder kommer att vidtas för att säkerställa korrekta kvitton till kunderna. Detta problem påverkar inte regionens bokföring eller momsdeklarationen utan är avgränsat till betalkortssystemet.

Det finns brister i rutinerna för utgående moms vid försäljning inom tandvårdsområdet. Det finns inga inställningar gjorda i verksamhetssystemet Opus och några manuella rutiner finns inte som komplement. Under 2010 såldes varor inom folktandvården för 312 tkr, där utgående moms inte redovisats korrekt till skatteverket.