

Deloitte.

Rapport avseende momsgranskning av nämnder och förvaltningar i Malmö stad.

Novemer 2009

Innehåll

Bakgrund	1
Sammanfattning	2
Allmänt om momsredovisning i kommuner	3
Granskningsinsatsen	4
Rutin för hantering av leverantörsfakturer	4
Redovisning och fördelning av moms mellan momssystemen.....	5
Avdragsbegränsningar	7
Inköp från leverantör i annat EU-land	7
Begäran om särskild momskompensation.....	8
Dokumentation	9
Utbildning	9
Slutsats.....	9

Bakgrund

Deloitte AB har på uppdrag av Stadsrevisionen i Malmö stad genomfört en granskning av rutiner och principer för redovisning av mervärdeskatt (moms) mellan kommunkontosystemet och det allmänna momssystemet för en bedömning av ändamålsenligheten i dessa rutiner. Granskningen har omfattat samtliga nämnder och förvaltningar i Malmö stad och inriktat sig på redovisning av moms på kommunens kostnader. Granskning har i huvudsak baserats på intervjuer med personal på ekonomi-/administrationsavdelningarna på respektive förvaltning/nämnd. Det är också denna personal som omnämns nedan om inte annat särskilt anges.

Granskningen har haft som mål att besvara nedanstående frågeställningar:

- Hur ser rutinen ut inom respektive förvaltning för beräkning, kontering och redovisning av ingående moms?
- Vilka delar sker maskinellt och vid vilka tillfällen måste manuella korrigeringar göras?
- På vilket sätt och enligt vilka principer görs fördelningen mellan det allmänna momssystemet och kommunkontosystemet?
- Är den gjorda fördelningen rimlig utifrån skattelagstiftningen och verksamheten?
- Hur ser rutinen ut inom respektive förvaltning för beräkning, kontering och redovisning av särskild momskompensation?
- Hur är rutinerna dokumenterade?
- Hur kommuniceras regler och förändring i dessa vad gäller moms ute i förvaltningen?

Redovisning av granskningen lämnas också per förvaltning/nämnd i separat bilaga (Bilaga 1).

Sammanfattning

Redovisning av moms på kostnader som uppkommer hos en kommun sker enligt två olika regelverk, Mervärdesskattelagen (SFS 1994:300), momslagen, samt Lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (SFS 2005:807), ersättningslagen. Redovisning ska i första hand ske i enlighet med momslagens regler och i andra hand enligt ersättningslagen. I de fallen den inköpta varan eller tjänsten kan komma att användas både i kommunens momspliktiga verksamhet och i den övriga verksamheten ska momsen fördelas enligt skälig grund mellan systemen. Utöver detta föreligger möjlighet till att erhålla bidrag (momskompensation) för vissa kostnader avseende vård, omsorg och utbildning samt vissa avdragsbegränsningar som kommunen har att beakta.

Rutinen för kontering och redovisning av moms hos Malmö stad bygger på att övervägande del av momsen hos de olika förvaltningarna antingen ska redovisas i kommunkontosystemet eller i det allmänna momssystemet. Kontering sker på maskinell basis och är styrd utifrån verksamheten hos respektive förvaltning. Avvikelser från huvudprincipen där momsen ska justeras, t ex vid omföring av momsen mellan systemen, fördelning mellan systemen samt avdragsbegränsningar, görs manuellt. Beräkning och hantering av särskild momskompensation sker också manuellt. Strukturen och rutinen är enligt vår uppfattning ändamålsenlig.

När det gäller principen om att avdrag för moms i första hand ska göras i det allmänna momssystemet och i andra hand i kommunkontosystemet samt att redovisningen av moms i vissa fall ska fördelas mellan systemen är detta bristfälligt dokumenterat. Kännedom om principen är också bristfällig. I den mån som förvaltningarna genomför en fördelning av den ingående momsen är underlaget för fördelningen (fördelningsnyckeln), med några få undantag, inte dokumenterad. Fördelningsnyckeln är inte heller uppdaterad. I de fall beslut fattats om att inte tillämpa någon fördelningsnyckel är beslutet bristfälligt underbyggt och dokumenterat. Granskningen pekar på att kommunen i denna del sannolikt begärt för stor ersättning från kommunkontosystemet.

Vidare föreligger begränsningar i rätten till avdrag/ersättning för moms på kostnader hänförliga till bilar, stadigvarande bostad och representation. Reglerna om avdragsrätt för bilar och stadigvarande boende är bristfälligt dokumenterade medan reglerna avseende representation är klart och tydligt redovisade i både centralt och lokalt framtagna anvisningar. Det föreligger god kännedom hos personalen kring reglerna om avdragsbegränsning. Det kan i vissa delar dock vara svårt att bedöma när en kostnad är hänförlig till stadigvarande bostad. De flesta förvaltningar har en omfattande manuell kontroll för att säkerställa att reglerna om avdragsbegränsning tillämpas korrekt. Rutinerna bedöms som ändamålsenliga.

Vid inköp av varor och tjänster från utländska leverantörer föreligger särskilda regler för att dels undvika att bli fakturerad utländsk moms men också för hur moms på inköpen ska redovisas. Dokumentationen kring dessa regler är bristfällig. Kännedom kring reglerna varierar mellan de olika förvaltningarna. Granskningen visar på att kommunen sannolikt dels drabbats av kostnader för utländsk moms samt att kommunen gjort ett för stort avdrag i det allmänna momssystemet.

Kommunen har rätt till särskild kompensation för delar av kostnader som uppkommer vid inköp inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Det föreligger en god allmän kunskap hos personalen kring dessa bestämmelser. Utbildning har också genomförts under den tidsperiod som denna utredning har genomförts. Det föreligger viss skriftlig dokumentationen hos berörda förvaltningar. Dokumentationen är delvis bristfälligt uppdaterad. Vidare föreligger det vissa brister i de underlag som kommunen använder vilket innebär att kommunen inte alltid kan styrka sin rätt till kompensation. Den manuella kontroll som görs ute på förvaltningarna visar på att kostnaderna inte alltid konteras på rätt konto vilket medför att kommunen inte alltid erhåller den kompensation som man är berättigad till. Rutinen bör förstärkas.

Det föreligger behov av att upprätta anvisningar för hur moms ska redovisas inom Malmö stad. Utbildningsinsatser bör vidtas avseende ekonomipersonal men också av personal som i övrigt ansvarar för kontering och attestering av kostnader samt personal som ansvarar för upphandling av varor och tjänster. En registeranalys bör genomföras av valda delar av kommunens transaktioner för att säkerställa att rätt ersättning erhålls från kommunkontosystemet.

Allmänt om momsredovisning i kommuner

Redovisning av moms på kostnader som uppkommer hos en kommun sker enligt två olika regelverk, Mervärdesskattelagen (SFS 1994:300), momslagen, samt Lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (SFS 2005:807), ersättningslagen. Ersättningslagen avser att kompensera kommunen för kostnader för ingående moms i den verksamhet som kommunen bedriver som inte är momspliktigt. Kommunen har enligt ersättningslagen rätt till kompensation för all ingående moms som inte är avdragsgill enligt momslagen med undantag för kostnader avseende:

- representation
- personbilar
- stadigvarande boende

Enligt tillämplig lagstiftning får en sammanblandning inte göras i de båda systemen, d v s redovisning av utgående och ingående moms respektive begäran om kompensation ska göras i rätt system. Redovisning ska i första hand ske i enlighet med momslagens regler och i andra hand enligt ersättningslagen. I de fall den inköpta varan eller tjänsten kan komma att användas både i kommunens momspliktiga verksamhet och i den övriga verksamheten ska momsen fördelas enligt skälig grund mellan systemen. Kommunen måste själv fastställa vad som utgör skälig grund.

Genom ersättningslagen kompenseras också kommuner med viss procent av kostnaden vid:

- upphandling av momsfri verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning
- utbetalning av bidrag till näringsidkare inom momsfri sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning
- hyra av lokal för särskilt boende enligt LSS samt boende för service och omvårdnad för äldre människor och människor med funktionshinder där boende beviljats enligt vissa lagrum i Socialtjänstlagen (SF2001:453)

Kommunens redovisning av moms kan bli föremål för revision från Skatteverket. En felaktig redovisning i det allmänna momssystemet kan resultera i skattetillägg med upp till 20 % av den moms som är felaktigt redovisad. En bristande hantering i kommunkontosystemet kan föranleda räntedebitering.

Granskningsinsatsen

Granskning har i huvudsak baserats på intervjuer med personal på ekonomi-/administrationsavdelningarna på respektive förvaltning/nämnd. Det är dock väsentligt att beakta att reglerna om momsredovisning även berör personal som befinner sig på en rad andra enheter inom respektive förvaltning då denna personal utför konteringar och attesting av kostnader som påverkar momsredovisningen. Momsredovisning berör även den personal som handlägger upphandling och inköp och som därmed bl a har att säkerställa att det föreligger korrekt fakturaunderlag för att säkerställa rätten till avdrag och kompensation.

Rutin för hantering av leverantörsfakturor

Leverantörsfakturor hanteras på tre olika sätt.

1. Stor del av de inkommande fakturorna skickas direkt till serviceenheten för inskanning. Fakturafilerna skapas som sedan läses in av respektive förvaltnings ekonomiavdelning. Fakturorna skickas vidare till den person som är inlagd som referens för kontroll att rätt vara eller tjänst har levererats och fakturerats, kontering och granskningsattest. Slutligen skickas fakturan vidare till beslutsattestanten, d.v.s. den som är budgetansvarig. Det yttersta ansvaret för att momsen är korrekt hanterad åligger den som är beslutsattestant men det föresätts rent praktiskt att den som konterar och granskningsattesterar även har ett ansvar. På vissa förvaltningar utförs konteringen även av annan personal innan attestsansvariga tar vid.
2. Det förekommer att fakturor skickas direkt till förvaltningen. I de fall fakturorna inte skickas till serviceenheten görs kontering och inbokning av ekonomiavdelningen innan fakturorna skickas ut för granskningsattest och beslutsattest. Det sker i begränsad omfattning och främst när det gäller redovisning av handkassar eller när det föreligger behov av en snabb handläggning, t ex vid kort kredittid från leverantör. Vissa förvaltningar har också möjlighet till lokal scanning.
3. Vidare förekommer s.k. e-fakturor. Det finns två olika e-handelsfakturor, s.k. orderbeställningar samt abonnemang (t.ex. el, telefon och resor).

Vid orderbeställningar, som endast går att tillämpa gentemot vissa förutbestämda leverantörer som Malmö Stad har centralupphandlade avtal med, registrerar beställaren en order i Raindance. När den fysiska leveransen av den beställda varan/tjänsten mottagits och fakturan erhållits, ska beställaren gå in och markera att slutleverans har skett. Innan slutleverans markeras, ligger fakturorna i den s.k.

avvikelseinkorgen som följs och bevakas av ekonomiavdelningen. Vid samma tidpunkt som leveransen slutmarkeras skickas fakturan vidare till beslutsattestanten, som bl.a. är skyldig att stämna av så att fakturan inkl. momsens är korrekt.

E-fakturor hänförliga till abonnemang (t.ex. hyror från MKB, el etc.), som kommer som en fil från leverantören, konteras samt processas för betalning med automatik i redovisningssystemet förutsatt att fakturabeloppet inte överstiger den beloppsgräns som tidigare har fastställts av beslutsattestanten samt att det beräknade tidsintervallet mellan fakturorna från leverantörerna inte understiger det antalet dagar som förutbestämts. I annat fall skickas fakturan till granskningsattestanten för kontering och manuell kontroll innan den skickas vidare till beslutsattestanten. Styrdata, t.ex. kontering, vem som är mottagare av fakturan samt beloppsgränsen, läggs upp av ekonomiavdelningen.

Rutinen för kontering och redovisning av moms hos Malmö stad bygger på principen att styrdata i affärssystemet (Raindance) ska kontera den moms som finns angiven på leverantörsfakturorna som hänförlig till det momssystem där övervägande del av momsens hos respektive förvaltning ska redovisas. Kontering sker på maskinell basis och är styrd utifrån verksamheten hos respektive förvaltning. Hamnförvaltningen är den enda förvaltningen som konterar ingående moms på leverantörsfakturor som hänförligt till allmänna momssystemet, övriga förvaltningar anger sin ingående moms som hänförlig till kommunkontosystemet. Genom registrerad leverantörsdata indikerar affärssystemet om momsens inte överensstämmer med förväntat momsbelopp. Strukturen och rutinen för beräkning, kontering och redovisning av ingående moms får enligt vår uppfattning bedömas som ändamålsenlig.

All form av korrigerings av moms utifrån den grundläggande konteringen görs manuellt. Korrigerings kan aktualiseras då moms förs om eller ska fördelas mellan de olika momssystemen samt vid inköp (representation, personbilar och stadigvarande boende) där avdragsbegränsning ska tillämpas. Bedömning och kontering av eventuell momskompensation sker manuellt. Bokning av moms vid inköp från leverantör i utlandet görs också manuellt. Rutinen får i sig bedömas som ändamålsenlig. Den ställer dock krav på hög kompetens och kunskap hos den personalen som gör kontering av kostnaden och hos den personal som ska göra justeringar. Rutinen kräver också fastställda och väldokumenterade rutiner samt återkommande utbildningsinsatser. I enlighet med vad som redovisas nedan föreligger behov av förbättring när det gäller dokumentation av rutiner samt utbildning.

Redovisning och fördelning av moms mellan momssystemen

Kommunen ska i första hand göra avdrag för ingående moms i det allmänna momssystemet och i andra hand begära kompensation ut kommunkontosystemet. Enligt tillämplig lagstiftning får en sammanblandning av moms inte göras i de båda systemen, d v s redovisning av ingående moms respektive begäran om kompensation ska göras i rätt system. Moms på kostnader som är helt hänförlig till en momspliktig omsättning ska således redovisas i det allmänna momssystemet. Kommunen är inte berättigad till ersättning från kommunkontosystemet i detta fall. Moms på kostnader som inte är hänförlig till momspliktig omsättning ska kompenseras via

kommunkontosystemet. I de fall där ingående moms är hänförlig till kostnad som inte går att hänföra till enbart den momspliktigt respektive den momsfria delen av kommunens verksamhet ska fördelning av den ingående moms göras efter skälig grund.

En felaktig begäran om ersättning kan medföra en räntekostnad för kommunen. Ett felaktigt avdrag i det allmänna momssystemet kan medföra ett skattetillägg om 20 % av felaktigt redovisad moms för kommunen.

Det föreligger inte någon centralt upprättad dokumentation som anger principen för redovisning av moms mellan momssystemen. Detta är dock väsentligt att sådana anvisningar föreligger då moms maskinellt hänförs till ett av momssystemen, företrädesvis kommunkontosystemet, och därmed kan behöva korrigeras.

Det föreligger en skillnad mellan förvaltningarna när det gäller tillämpning av regeln om att moms i första hand ska konteras som hänförlig till det allmänna momssystemet. I de fall som denna regel inte tillämpas föreligger inte något formellt beslut eller någon utredning som anger grunden för att inte följa denna regel.

Det föreligger också en skillnad mellan förvaltningarna när det gäller tillämpning av regeln om att moms ska fördelas mellan momssystemen. De förvaltningar som genomför en fördelning saknar i nästan samtliga fall, med några få undantag, uppgift om ursprunget för de fördelningsnycklar som tillämpas. Fördelningsgrunderna är inte heller uppdaterade. De förvaltningar som tillämpar en fördelningsnyckel gör vanligtvis en generell justering av all moms hänförlig till samtliga kostnader. Någon allokering av moms på kostnader som är direkt hänförliga till ett av momssystemen görs vanligtvis inte i dessa fall. Några förvaltningar har också angett att man inte gör någon fördelning trots att man har både momspliktigt och momsfri verksamhet. Detta har motiverats med att den momspliktiga verksamheten är mycket liten. I de fall som regeln om fördelning inte tillämpas föreligger inte någon utredning eller formellt beslut som anger grunden för att inte följa regeln.

Kommunen begär i första hand ersättning för sin moms via kommunkontosystemet. Justering görs endast i begränsad omfattning av moms på kostnader som direkt eller indirekt hänförlig till det allmänna momssystemet. Kommunen erhåller sannolikt ett för stort ersättningsbelopp från kommunkontosystemet i denna del. Sammanfattningsvis kan rutinen inte anses som ändamålsenlig.

Kunskap om kravet på att hänföra ingående moms till rätt momssystem och att fördela moms är bristfällig. Regelverket avseende detta är emellertid av sådan principiell viktig natur att man bör utforma centrala anvisningar. Genom att upprätta riktlinjer och informera personal om reglerna kan rutinen avsevärt förbättras. I den omfattning som en fördelning ska göras av moms bör fördelningsgrunden uppdateras och kvalitetssäkras hos respektive förvaltning. I den omfattning som förvaltningarna anser att det inte föreligger behov av att göra fördelning av moms bör grunden för ett sådant beslut dokumenteras. Beslutet bör stämmas av med Skatteverket.

Avdragsbegränsningar

Kommunen har enligt ersättningslagen rätt till kompensation för all ingående moms som inte är avdragsgill enligt momslagen med undantag för kostnader avseende:

- representation
- personbilar
- stadigvarande boende

När det gäller reglerna om avdragsbegräsning förefaller rutinerna för att säkerställa en korrekt hantering ändamålsenliga.

Representation

Vad gäller representation föreligger dels centralt dokumenterade riktlinjer samtidigt som de flesta förvaltningar har tagit fram egna riktlinjer. Personalen har en stor kunskap kring dessa regler. Det föreligger en omfattande manuell kontroll av kostnader som är bokade som intern eller extern representation samt att det föreligger ett korrekt fakturaunderlag med angivande av syfte och deltagare. Det har lagts ned ett omfattande arbete på att förbättra rutinerna på detta område. Det är vår bedömning att det arbete som lagts ner har haft en mycket positivt effekt. Rutinen är ändamålsenlig.

Personbilar

Moms på inköp av personbilar är inte avdragsgill. Vid hyra av bil föreligger avdragsrätt med 50 % av fakturerad moms. Moms på driftskostnader är fullt ut avdragsgill/berättigar till ersättning. Dessa regler är bristfälligt dokumenterade. Personalen har emellertid en stor kunskap kring dessa regler samtidigt som tjänsteleverantören, VISAB, på sina fakturor anger hur mycket moms som är avdragsgill. Den avdragsgilla momsens scannas numera in i Raindance. De flesta förvaltningar har även en omfattande manuell kontroll av fakturorna från VISAB. Rutinen är ändamålsenlig.

Stadigvarande bostad

Moms på kostnader hänförliga till stadigvarande bostad är inte avdragsgill. Regeln och den typ av kostnader som berörs är bristfälligt dokumenterade. Personalen har emellertid en stor kunskap kring dessa regler. Svårigheten ligger i ett definiera vilka kostnader är hänförlig till en stadigvarande boende. Rutinen är ändamålsenlig men kan förstärkas genom framtagande av vissa anvisningar på området.

Inköp från leverantör i annat EU-land

Vid inköp av varor och tjänster från leverantör i ett annat EU-land kan kommunen undvika att bli fakturerad utländsk moms genom att åberopa kommunens momsregistreringsnummer. I dessa fall ska den förvaltning som erhåller fakturan räkna om fakturerat belopp till svenska kronor samt beräkna en utgående moms utifrån tillämplig skattetas. Den utgående momsens ska redovisas i det

allmänna momssystemet. Avdrag/ersättning begärs sedan i det momssystem dit kostnaden kan hänföras i enlighet med vad som angetts ovan i avsnitt om ”Redovisning och fördelning av moms mellan momssystemen”. I de fall kostnaden är hänförlig till båda momssystemen ska momsen fördelas efter skälig grund. Momsredovisning ska inte ske på medlemsavgift, bidrag eller gåva som inte utgör betalning för inköp av vara eller tjänst.

Dokumentationen kring dessa regler är bristfällig. Kunskapen kring reglerna varierar mellan de olika förvaltningarna. Granskningen visar på att kommunen sannolikt dels drabbats av kostnader för utländsk moms då kommunens momsregistreringsnummer inte alltid åberopas samt att avdrag för moms gjorts med ett för stort belopp i det allmänna momssystemet. Rutinerna kan inte anses som ändamålsenliga.

Begäran om särskild momskompensation

Genom ersättningslagen kompenseras kommuner, med viss procent av kostnaden vid:

- upphandling av momsfri verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning
- utbetalning av bidrag till näringsidkare som bedriver momsfri sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning
- hyra av lokal för särskilt boende enligt LSS samt boende för service och omvårdnad för äldre människor och människor med funktionshinder där boende beviljats enligt vissa lagrum i Socialtjänstlagen (SF2001:453)

Momskompensation kan alltid begärs med 6 % av kostnaden. Om det av kommunens underlag, faktura eller motsvarande, framgår att en viss del avser kostnad för lokal kan kommunen begära ersättning om 18 % av kostnaden för lokalen samt 5 % av den övriga kostnaden. Kommunen kan välja det alternativ som är fördelaktigast.

Vid hyra av lokal för de boendeformer som anges ovan kan kompensation begäras med 18 % Kompensation medges inte om lokalen upplåts av stat, kommun, landsting, kommunalförbund, beställarförbund eller samordningsförbund.

Utöver bedömningen av de materiella reglerna föreligger även krav på att avdrag/ersättning ska grunda sig på ett korrekt fakturaunderlag.

Begäran om kompensation grundar sig på en manuell bedömning och handläggning. Rutinen varierar något hos de berörda förvaltningarna men bygger vanligtvis på att kompensation begärs avseende kostnader uppbokade på vissa särskilt avsedda konto. Tillförlitligheten av rutinen är helt beroende av personalens kunskap och erfarenhet samt kontrollfunktioner. Granskningen visar på en god allmän kunskap hos personalen. Utbildningsinsatser har också genomförts under denna tidsperiod som denna granskning har genomförts. Det föreligger viss skriftlig dokumentationen hos berörda förvaltningar. Dokumentationen är dock bristfälligt uppdaterad i vissa delar.

En förutsättning för att ansökan om momscompensation ska bli korrekt är att kostnaden bokas på rätt konto. Den manuella kontroll som görs ute på förvaltningarna visar på att kostnader i vissa fall felkonterats. Vidare föreligger det vissa brister i de underlag som kommunen använder vilket innebär att kommunen inte alltid kan styrka sin rätt till kompensation.

Det går inte att fastställa om kommunen erhållit rätt momscompensation. Kommunen bör därför överväga att genomföra en registeranalys för att säkerställa att korrekt kompensation erhålls. Det föreligger behov av att förstärka rutinerna på detta område.

Dokumentation

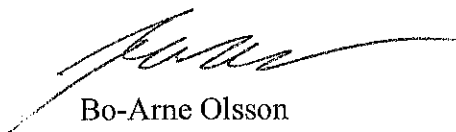
Det kan konstateras att principerna och rutinerna för redovisning av moms, utöver ett avsnitt om representation, är bristfälligt dokumenterat i kommunens ekonomihandbok. Arbete med att uppdatera ekonomihandboken pågår. Principerna och rutinerna är också bristfälligt dokumenterade hos respektive förvaltning. Detta gäller även utredningar, principiella ställningstaganden och beslut kring momsredovisningen samt kontakter som tagits med extern rådgivare eller Skatteverket. Information avseende nyheter och ändrade reglerna förmedlas dels via e-post samt vid diverse informella kontakter. Det föreligger inte några rutiner för dokumentation av denna information.

Utbildning

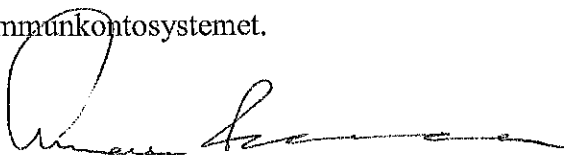
Utbildning avseende moms har varit sporadisk under de sista åren. Under genomförandet av denna utredning har utbildning genomförts avseenden principerna för begäran om särskild momscompensation.

Slutsats

Det föreligger behov av att upprätta anvisningar för hur momsen ska redovisas inom Malmö stad. Utbildningsinsatser bör vidtas avseende ekonomipersonal men också av personal som i övrigt ansvarar för kontering och attestering av kostnader samt personal som ansvarar för upphandling av varor och tjänster. En registeranalys bör genomföras av valda delar av kommunens transaktioner för att säkerställa att rätt ersättning erhålls från kommunkontosystemet.



Bo-Arne Olsson



Annette Rasmusson

Bilaga 1