



Auditdienst Rijk  
*Ministerie van Financiën*

# Reviews in het kader van Forensische zorg van de Dienst Justitiële Inrichtingen 2020 - 2021

## Colofon

Titel	Reviews in het kader van Forensische zorg van de Dienst Justitiële Inrichtingen 2020 - 2021
Uitgebracht aan	Divisiedirecteur Forensische Zorg en Justitiële Jeugdinrichtingen (Forzo/JJI)
Inlichtingen	Auditdienst Rijk Korte Voorhout 7 2511 CW Den Haag
Datum	30 november 2022
Kenmerk	2022-0000291231

# Inhoud

<b>1</b>	<b>Aanleiding opdracht—4</b>
<b>2</b>	<b>Bevindingen naar aanleiding van de reviews—6</b>
2.1	Inleiding uitgevoerde reviews—6
2.2	Geen bevindingen bij review justitiële jeugdinrichting—7
2.3	Controle bij forensische zorgaanbieders kent aandachtspunten—7
2.3.1	Geen directe relatie tussen risico-inschatting en uit te voeren werkzaamheden in de planning (opzet) van de controle—7
2.3.2	Controle van feitelijke levering van zorg niet conform bedoeling controleprotocol—8
2.4	Geen bevindingen inzake onderaanneming—10
2.5	Evaluatie en afronding in de controledossiers leiden niet tot bevindingen—10
<b>3</b>	<b>Aanbevelingen aan DJI—11</b>
3.1	Controle van feitelijke levering van zorg verdient nadere afstemming tussen accountants en DJI—11
<b>4</b>	<b>Verantwoording onderzoek—13</b>
4.1	Werkzaamheden en afbakening—13
4.2	Gehanteerde Standaard—14
4.3	Verspreiding rapport—14
<b>5</b>	<b>Ondertekening—15</b>

# 1 Aanleiding opdracht

Deze rapportage heeft betrekking op de door de Auditdienst Rijk (ADR) uit te voeren reviews op de accountantscontroles met betrekking tot de verleende vergoedingen en bijdragen inzake Forensische Zorg en Justitiële Jeugdinrichtingen van de Dienst Justitiële Inrichtingen (DJI) over de verantwoordingsjaren 2020 en 2021.

De divisie Forensische Zorg en Justitiële Jeugdinrichtingen van DJI (ForZo/JJI) heeft aan forensische zorgaanbieders en aanbieders van justitiële jeugdzorg in contracten en de subsidiebeschikkingen jeugdzorg voorwaarden gesteld over de door hen te leveren prestaties. Om te toetsen of deze zorgaanbieders aan de gestelde voorwaarden hebben voldaan, vraagt DJI aan de zorgaanbieders onder andere een verantwoording met controleverklaring van een onafhankelijke accountant te verstrekken over de juistheid en de rechtmatigheid van de gedeclareerde kosten.

Om te voorkomen dat DJI onrechtmatig kosten vergoedt waarbij niet is voldaan aan de voorwaarden, heeft DJI de verantwoordelijkheid hier grip op te houden in haar vaststellingsproces. In het kader van dat vaststellingsproces verstrekt DJI de opdracht aan de ADR om reviews uit te voeren op de accountantscontrole van de omzetverantwoordingen forensische zorg en de subsidieverantwoordingen jeugdzorg. De doelstelling van het uitvoeren van reviews is om inzicht te krijgen in de deugdelijke uitvoering/ grondslag van de accountantscontroles die door externe accountantskantoren zijn uitgevoerd. Bij de uitgevoerde reviews hebben wij de wijze van toepassing van de vaktechnische vereisten van de NBA en van het controleprotocol forensische zorg door de accountants, in ogenschouw genomen. Hiermee krijgt de divisie ForZo/JJI inzicht in de kwaliteit van de uitgevoerde accountantswerkzaamheden en kan de divisie, mede naar aanleiding van de uitkomsten van de reviews, vervolgacties en maatregelen nemen in het kader van hun rol als opdrachtgever.

## **Context**

De kostenstromen forensische zorg en jeugdzorg omvatten in totaal circa € 800 mln. per jaar en zijn materieel voor het getrouwe beeld van de jaarrekening van DJI. De voorwaarden gesteld in de contracten en subsidiebeschikkingen omtrent forensische zorg en jeugdzorg zijn relatief complex, waardoor het risico op fouten en misinterpretaties reëel is. De relatie tussen de twee zorgstromen zijn wel anders, waarbij bij forensische zorg sprake is van een opdrachtgever-opdrachtnemer relatie en bij jeugdzorg een subsidierelatie. In de geschetste context is het uitvoeren van reviews een belangrijk onderdeel van de beheersing van DJI rondom de juistheid en de rechtmatigheid van de kosten inzake forensische zorg en jeugdzorg.

Tot en met het verslagjaar 2020 voerde de ADR de reviews op de werkzaamheden van de onafhankelijke accountant uit in overleg met DJI en incorporeerde de uitvoering van de reviews in de reguliere werkzaamheden voor de controle van de jaarrekening van DJI. Omdat de reviews onderdeel vormen van de beheersing van DJI als opdrachtgever voor de uitvoering van de forensische zorg en justitiële jeugdzorg, heeft de ADR aan DJI gevraagd om haar afzonderlijk opdracht te verlenen voor het uitvoeren van deze reviews.

## 2 Bevindingen naar aanleiding van de reviews

### 2.1 Inleiding uitgevoerde reviews

Wij hebben op verzoek van DJI voor één justitiële jeugdinrichting een review uitgevoerd en wij hebben vier van de vijf door DJI gevraagde reviews uitgevoerd bij forensische zorgaanbieders: twee reviews over boekjaar 2020 en twee over boekjaar 2021.

De selectie van de vijf forensische zorgaanbieders heeft plaatsgevonden door DJI op basis van signalen vanuit hun vaststellingsproces en uit hun materiele controles. Dit betrof kleinere zorgaanbieders binnen het ZZP/EP domein. De verantwoordingen van deze zorgaanbieders werden ook gecontroleerd door kleinere accountantskantoren.

Nummer	Aard instelling	Boekjaar	Accountant	Bevinding (-en)
1	Justitiële Jeugdinrichting	2021	Big Four	Geen
2	Forensische zorgaanbieder	2020	MKB-kantoor	Controleverklaring ingetrokken
3	Forensische zorgaanbieder	2020	MKB-kantoor	Meerdere bevindingen
4	Forensische zorgaanbieder	2020	MKB-kantoor	Meerdere bevindingen
5	Forensische zorgaanbieder	2021	MKB-kantoor	Meerdere bevindingen
6	Forensische zorgaanbieder	2021	MKB-kantoor	Meerdere bevindingen

**Tabel 1 – Overzicht per uitgevoerde review**

Bij één geselecteerde zorgaanbieder heeft de externe accountant ons laten weten dat hij de controleverklaring heeft ingetrokken. De accountant heeft zich daartoe genoodzaakt gezien, omdat hem informatie ter ore is gekomen die de accountant relevant vond voor zijn controle, maar waarover de accountant niet door de zorgaanbieder was geïnformeerd. Naar zeggen van de accountant heeft de accountant DJI op de hoogte gesteld van de situatie. Hierna is in overleg met ForZo/JJI besloten om de review niet meer uit te voeren.

## **2.2 Geen bevindingen bij review justitiële jeugdinrichting**

Wij hebben de planning (opzet), uitvoering en afronding van de controle door de accountant van de justitiële jeugdinrichting in ons onderzoek betrokken. Wij hebben hierover geen opmerkingen en/of bevindingen.

## **2.3 Controle door externe accountants bij forensische zorgaanbieders kent aandachtspunten**

Bij al deze zorgaanbieders zijn door de externe accountant goedkeurende controleverklaringen verstrekt zonder verdere opmerkingen. Ook bij deze reviews van de forensische zorgaanbieders hebben wij aandacht besteed aan de planning (opzet), uitvoering en afronding van de controle door de accountant. Wij zetten onze bevindingen over deze reviews hieronder uiteen.

Bij alle vier uitgevoerde reviews inzake forensische zorgaanbieders hebben wij op hoofdlijnen dezelfde bevindingen.

### *2.3.1 Accountants geven aan meer guidance te wensen in de controleprotocollen*

De accountants van de forensische zorgaanbieders die wij in de review betrokken hebben, geven allen aan moeite te hebben om de controle op de feitelijke levering van zorg vorm te geven. De bevindingen die beschreven worden in dit hoofdstuk bevestigen dit. De accountants geven hierover aan dat zij niet als zodanig hebben afgeleid uit het controleprotocol wat op dit punt precies van hen verwacht werd.

Wij hebben niet nader onderzocht of de controleprotocollen onvoldoende guidance bieden, of dat de accountants bij de opdrachtacceptatie of de omgevingsanalyse meer aandacht aan deze materie hadden kunnen schenken.

### *2.3.2 Geen directe relatie tussen risico-inschatting en uit te voeren werkzaamheden in de planning (opzet) van de controle*

Als startpunt voor de controle maken de accountants bij de opdrachtacceptatie een risico-inschatting op opdrachtniveau in termen van hoog, middel of laag. Deze risico-inschatting aangaande de opdracht is bij de betreffende accountants niet vertaald in de controleaanpak.

Als risicogebieden voor de uitvoering van de controle worden de toetspunten uit het controleprotocol genoemd. Een inhoudelijke risico-inschatting wordt echter niet expliciet uitgewerkt voor de betreffende zorgaanbieders.

Wij hebben bij drie van de vier uitgevoerde reviews de keuze voor systeemgerichte danwel gegevensgerichte controlewerkzaamheden niet kunnen herleiden naar een risico-inschatting. Wij hebben in deze gevallen vastgesteld dat de systeemgerichte

werkzaamheden om de randvoorwaarden van de interne beheersing te toetsen beperkt worden ingevuld.

Wij hebben bij alle vier uitgevoerde reviews geen zichtbare vastlegging gezien voor de kwaliteit van het IT-beheersingskader (GITC) voor met name het Elektronisch Patiënten Dossier (EPD). Er zijn bijvoorbeeld geen assurance verklaringen van de IT-leveranciers geraadpleegd en er zijn geen application controls onderzocht.

### *2.3.3 Accountants worden door zorgaanbieders niet, of slecht geïnformeerd over uitkomsten materiele controles door Forzo/JJ*

Forzo/JJI voert zelf ook zogenaamde materiele controles uit bij forensische zorgaanbieders. De uitkomsten van die materiele controles zouden input kunnen vormen voor de risico-inschatting en de controleaanpak van de accountants.

Bij alle in onze reviews betrokken zorgaanbieders hadden materiele controles door Forzo/JJI plaatsgevonden. De uitkomsten hiervan waren bekend gemaakt aan deze zorgaanbieders voordat de betrokken accountants hun controleverklaringen hadden afgegeven. Het is gebleken dat slechts één van de in de reviews betrokken accountants door de zorgaanbieder was geïnformeerd over de uitkomsten van de materiele controles. De overige accountants gaven aan in het geheel niet, of pas na afgifte van de controleverklaring te zijn geïnformeerd. Voor één accountant was dit aanleiding om zijn controleverklaring in te trekken.

De accountant die wel door de zorgaanbieder over de uitkomsten van de materiele controles is geïnformeerd, kreeg van de zorgaanbieder de verzekering dat de bevindingen van Forzo/JJI weerlegd konden worden en niet zouden leiden tot financiële consequenties.

Overigens hadden alle betrokken accountants in hun dossier wel een door het bestuur van de zorgaanbieder ondertekende bevestigingsbrief, waarin het bestuur onder andere verklaart alle voor de controle relevante informatie met de accountant te hebben gedeeld. Een dergelijke bevestigingsbrief dient op grond van de beroepsstandaarden voor accountants beschikbaar te zijn zo kort mogelijk voor het moment dat de controleverklaring wordt afgegeven.

### *2.3.4 Controle van feitelijke levering van zorg niet conform bedoeling controleprotocol*

Bij alle vier uitgevoerde reviews heeft de belangrijkste bevinding betrekking op de uitvoering van de controle van de feitelijke levering van zorg. In paragraaf 4.3 van het accountantsprotocol is het volgende vermeld inzake de controle op de feitelijke levering van zorg:

*Bij de controle op de levering van het gedeclareerde en het te declareren verblijf inzake de ZZP en/of VPT (en ook EP) richt de accountant zich primair op de zorg- en*



*aanwezigheidsregistratie bij de zorgaanbieder. Hij stelt in dit kader vast dat de gedeclareerde en de te declareren aantallen verblijfsdagen en de verblijfsintensiteit (de zorgzwaarte) in overeenstemming zijn met de zorg- en aanwezigheidsregistratie, inclusief de wettelijk declarabele afwezigheid. Om te bepalen of dit voldoende is om hierop voor zijn controle te kunnen steunen, beoordeelt de accountant welke interne beheersingsmaatregelen de zorgaanbieder terzake heeft ingericht.*

*De accountant houdt tijdens zijn controle tevens rekening met eventueel vastgestelde aanwijzingen dat de zorg (bijvoorbeeld de zorgzwaarte) mogelijk niet geleverd is of niet volgens indicatie geleverd is. De accountant gaat in dit kader in het bijzonder na dat er geen contra-indicaties bestaan dat de door de zorgaanbieder gedurende het jaar 2021 geleverde zorgzwaarte inzake de EP (betreft prestaties begeleiding en/of prestaties gekoppeld aan de functie van behandeling en/of prestaties dagbesteding en/of prestaties dagactiviteiten) mogelijk niet geleverd is of zijn.*

Wij maken op dit punt onderscheid tussen de bevindingen over het ZZP-deel en het EP-deel van de omzetverantwoordingen:

### **ZZP-controle raakt wel het verblijf, maar niet de feitelijke levering van begeleiding**

De accountants hebben het verband gelegd tussen de gedeclareerde aantallen verblijfseenheden volgens de verantwoording en de gedeclareerde aantallen volgens de zorgadministratie. De accountants hebben op cliëntniveau de verblijfsintensiteit volgens de zorgadministratie gecontroleerd aan de hand van de plaatsingsbesluiten. De accountants hebben de juistheid van de aantallen verblijfsdagen volgens de zorgadministratie vastgesteld aan de hand van de dagrapportages en/ of agenda's en plannings en daarmee ook een indicatie gekregen over de feitelijke levering van verblijf. Dagrapportages, agenda's en plannings geven geen sluitende controleinformatie voor de feitelijke levering van verblijf. Dagrapportages kunnen onjuist of onvolledig zijn en agenda's en plannings leveren geen informatie over de werkelijke realisatie. De accountants hebben (met één uitzondering) niet de volledigheid van de dagrapportages vastgesteld. De accountants hebben met de beschikbare controle-informatie geen volledige controle op de juistheid van de aantallen verblijfsdagen volgens de zorgadministratie kunnen uitvoeren.

Verder hebben de accountants niet vastgesteld of er contra-indicaties zijn die duiden op het mogelijk niet leveren van begeleiding op basis van de zorgzwaarte. Voor het leveren van begeleiding vaardigt de Nederlandse Zorg Autoriteit (NZA) beleidsregels uit, waarin per zorgzwaarte onder andere criteria zijn aangegeven voor het aantal in te zetten begeleidingsuren. Er zijn door de accountants bijvoorbeeld geen berekeningen (rondrekeningen) opgesteld, waarbij de vergelijking is gemaakt van

de werkelijke inzet van begeleidend personeel versus cliëntbezetting, ten opzichte van geldende NZA-criteria.

### **EP-controle gericht op declaratie van geplande dagdelen in plaats van gerealiseerde tijd**

Op het gebied van dagbesteding (EP) hebben de accountants alleen het dagdeel gecontroleerd aan de hand van de dagrapportages en/of planrapportages in de EPD's van de zorgaanbieders en niet op basis van registratie van tijdstippen van aankomst en vertrek van patiënten. De zorgaanbieder declareren zodoende de geplande levering van dagbesteding in plaats van de gerealiseerde levering van dagbesteding. Aangezien de eis is dat op minutenbasis wordt geregistreerd en dit door DForZo wordt afgerond op hele uren, ontstaan hierdoor verschillen tussen de declaraties van dagbesteding door de zorgaanbieders en wat DForZo vergoedt.

#### **2.4 Geen bevindingen inzake onderaanneming**

Over de controlewerkzaamheden door de accountant inzake onderaanneming hebben wij geen bevindingen geconstateerd.

#### **2.5 Evaluatie en afronding in de controledossiers leiden niet tot bevindingen**

In de evaluatie en afrondingsfase van de controle hebben de accountants in hun controledossiers geen bevindingen vermeld. De goedkeurende strekking van de door de accountants afgegeven controleverklaringen is daarmee in overeenstemming met hun bevindingen naar aanleiding van hun controle.

## 3 Aanbevelingen aan DJI

Naar aanleiding van onze reviewbevindingen doen wij aan DJI de onderstaande aanbevelingen voor vervolgstappen om het gebruik van controleprotocollen en – verklaringen verder te verbeteren. Hierbij tekenen wij aan dat gezien de aard van de opdracht (review van een selectie van uitgevoerde controles) onze waarneming beperkt is; onze aanbevelingen waren mogelijk anders geweest als wij een breder onderzoek hadden uitgevoerd.

### 3.1 **Controle van feitelijke levering van zorg verdient nadere afstemming tussen accountants en DJI**

De accountants van de forensische zorgaanbieders die wij in de review betrokken hebben geven allen aan moeite te hebben om de controle op de feitelijke levering van zorg vorm te geven. Zij zouden hiervoor graag van DJI meer expliciete guidance krijgen. Een belangrijke constatering uit de reviews is bijvoorbeeld dat de accountants niet hebben vastgesteld of er contra-indicaties zijn die duiden op het mogelijk niet leveren van begeleiding op basis van de zorgzwaarte. Er zijn bijvoorbeeld geen berekeningen (rondrekeningen) opgesteld door de accountants, waarbij de vergelijking is gemaakt van de werkelijke inzet personeel versus cliëntbezetting, ten opzichte van geldende NZA normen. Dit is een onderwerp waar DJI veel waarde aan hecht. De accountants geven hierover aan dat zij dit niet als zodanig hebben afgeleid uit het controleprotocol.

Onze aanbeveling aan DJI is om dit onderwerp explicieter in het controleprotocol te beschrijven.

Wij hebben overigens niet nader onderzocht of de protocollen onvoldoende guidance bieden, of dat de accountants bij de opdrachtacceptatie of de omgevingsanalyse meer aandacht aan deze materie hadden kunnen schenken.

### 3.2 **Onderzoek hoe accountants (beter) geïnformeerd kunnen worden over uitkomsten van materiele controles**

Wij hebben tijdens dit onderzoek geconstateerd dat de in het onderzoek betrokken zorgaanbieders hun accountants niet of niet goed informeren over de uitkomsten van de materiele controles door DJI. Hierdoor bestaat het risico dat de accountants informatie missen die relevant kan zijn voor de inrichting van hun controle van de omzetverantwoordingen.

Onze aanbeveling aan DJI is om te onderzoeken op welke wijze, naast de op grond van de beroepsvoorschriften voor accountants voorgeschreven bevestigingsbrief, de zorgaanbieders kunnen worden verplicht, of gestimuleerd, om informatie over de uitkomsten van de materiele controles met hun accountants te delen.

## 4 Verantwoording onderzoek

### 4.1 Werkzaamheden en afbakening

De werkzaamheden en afbakening van het onderzoek is overeengekomen in onze opdrachtbevestiging van d.d. 10 december 2021 en d.d. 4 april 2022.

De doelstelling van het uitvoeren van reviews is voor DJI om inzicht te verkrijgen in de deugdelijke uitvoering van de accountantscontrole van de externe accountants van de zorgaanbieders.

Object van onderzoek zijn de controledossiers van de accountantskantoren die de grondslag vormen voor het oordeel in de geselecteerde controleverklaringen. Het referentiekader bestaat uit de toepasselijke wet- en regelgeving, de contracten, de subsidiebeschikkingen en de accountantscontroleprotocollen die van toepassing zijn op de te reviewen controledossiers.

Bij de dossierreview van forensische zorgaanbieders onderzoekt de ADR of de controlewerkzaamheden op de omzetverantwoordingen zijn uitgevoerd in overeenstemming met de beroepsvoorschriften (VGBA en VIO), de NV COS en het van toepassing zijnde controleprotocol.

Daarnaast onderzoekt de ADR bij aanbieders van jeugdzorg of de accountant heeft vastgesteld of de financierings- c.q. subsidievoorwaarden zijn nageleefd, en of de accountant de van toepassing zijnde accountantscontroleprotocollen heeft nageleefd.

De reviews zijn uitgevoerd in de periode september 2021 t/m oktober 2022 door teams van de ADR, steeds onder leiding van een registeraccountant. Van de zijde van de in tabel 1 aangeduide accountantskantoren waren overwegend de verantwoordelijke partners en opdrachtmanagers bij de reviews aanwezig.

Wij hebben onder meer de volgende werkzaamheden verricht:

1. De selectie van controledossiers heeft in overleg tussen DJI en ADR risicogericht plaatsgevonden.
2. Communicatie met de accountants over de reviews (datum, tijdstip, locatie, beschikbaarheid dossiers en controlerend accountant/controlerleider)
3. Kennisnemen van relevante documentatie (overeenkomst/beschikking, controleprotocol, financiële verantwoordingen van de betreffende zorgaanbieder)
4. Uitvoeren van de review (startgesprek, dossieronderzoek, eindgesprek)
5. Hoor/wederhoor accountant t.a.v. uitkomst van de review

6. Uitbrengen definitief reviewverslag na hoor- en wederhoor
7. Communicatie met DJI over de uitkomsten van de review

Voor het uitvoeren van de reviews heeft de ADR gebruik gemaakt van een uniform werkprogramma. De werkzaamheden zijn in overeenstemming met de in de opdracht vastgelegde uitgangspunten uitgevoerd.

#### **4.2 Gehanteerde Standaard**

Deze opdracht is uitgevoerd overeenkomstig Standaard 4400N "Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden". Bij de uitvoering van deze opdracht zijn de onafhankelijkheidsvereisten van de Verordening inzake onafhankelijkheid en de ethische voorschriften die voor accountants gelden, in acht genomen.

Deze opdracht is geen controle-, beoordelings- of andere assurance-opdracht. De opdracht omvat niet het door de accountant verkrijgen van informatie met als doel, in welke vorm dan ook, een oordeel te geven of een assurance-conclusie te trekken. Het rapport bevat daarom geen samenvattende conclusie of eindoordeel.

#### **4.3 Verspreiding rapport**

De opdrachtgever, Divisiedirecteur Forensische Zorg en Justitiële Jeugdinrichtingen (Forzo/JJI) is eigenaar van dit rapport.

Het rapport wordt uitgebracht aan de divisiedirecteur Forzo/JJI. Het is de verantwoordelijkheid van DJI die als beoogde gebruikers, gebruik maken van de bevindingen van dit rapport om te bepalen of de overeengekomen specifieke werkzaamheden toereikend en geschikt zijn voor het doel waarvoor zij gebruik maken van dit rapport. Voorts wordt van de beoogde gebruikers verwacht dat zij zelf op basis van de gerapporteerde bevindingen en eventuele andere beschikbare informatie een eigen afweging maken over wat deze bevindingen voor het onderhavige object in zijn totaliteit betekenen. De verspreiding van ons rapport is beperkt tot de beoogde gebruikers, tenzij wettelijke voorschriften anders bepalen.

De ADR is de interne auditdienst van het Rijk. Het rapport over dit onderzoek is primair bestemd voor de opdrachtgever met wie wij deze opdracht zijn overeengekomen. Voor openbaarmaking door het opdrachtgevende ministerie van door de ADR aan dit ministerie uitgebrachte rapporten gelden de voorschriften uit de Wet open overheid. De minister van Financiën stuurt elk halfjaar een overzicht van door de ADR uitgebrachte rapporten naar de Tweede Kamer.

Dit rapport is met zorgvuldigheid en deskundigheid opgesteld waarbij rekening is gehouden met de verwachtingen van de beoogde gebruikers. Echter kan niet gegarandeerd worden dat hier geen onduidelijkheden in staan voor een niet-beoogde gebruiker. In dat geval dient de niet-beoogde gebruiker contact op te nemen met de eigenaar van dit rapport.

## 5 Ondertekening

Den Haag, 30 november 2022

Projectleider

Auditdienst Rijk





---

**Auditdienst Rijk**  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
(070) 342 77 00