

Zarys problematyki ochrony informacji niejawnych w postępowaniach kontrolnych i audytowych

MAGDALENA GORBACZUK

Streszczenie

Publikacja zawiera zestawienie, wraz z objaśnieniami, zagadnień dotyczących informacji niejawnych w kontekście prowadzonych postępowań kontrolnych. Wskazuje, na jakiej podstawie prawnej na gruncie obecnie obowiązujących przepisów można prawidłowo przeprowadzić kontrolę materiałów zawierających informacje klauzulowane.

Słowa kluczowe

Audyt, kontrola, informacje niejawne, ochrona informacji niejawnych.

Abstract

Publication contains a summary and explanations of classified information in the context of ongoing investigations. It indicates the legal basis, based on which the control of the materials containing classified materials may be conducted in accordance with applicable legislation.

Keywords

Control, audit, classified information, protection of classified information.

ekspert w zakresie legislacji, audytu śledczego, kontroli, bezpieczeństwa wewnętrznego, ochrony informacji niejawnych. Dyplomowana i certyfikowana audytor wewnętrzny.



MAGDALENA GORBACZUK

Szeroko rozumiane postępowanie kontrolne i audytowe nie zostało dotychczas kompleksowo uregulowane w żadnym powszechnie obowiązującym akcie prawnym. Szczególnie boleśnie odczuwają ten fakt kontrolerzy, którym przyszło się zmierzyć z problemami wykraczającymi poza szablonowe, nieopisane w standardach branżowych zadania kontrolne. Takim przypadkiem jest zagadnienie dotyczące ochrony informacji niejawnych i innych tajemnic prawnie chronionych. Dotychczas nie powstała też żadna publikacja, która systemowo opisywałaby powyższy problem. Ba, w zasadzie brak jest jakiegokolwiek literatury w tym zakresie.

Ustawa o ochronie informacji niejawnych

Rozpoczynając nasze rozważania, zacząć musimy od regulacji dotyczących ochrony informacji niejawnych. Warto przypomnieć, iż 5 sierpnia 2010 r. uchwalono nową ustawę o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. Nr 182, poz. 1228). Wymieniony akt prawny zastąpił obowiązującą ustawę z 22 stycznia 1999 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 196, poz. 1631 ze zm.).

DEFINICJA INFORMACJI NIEJAWNYCH

Nowa regulacja wprowadziła szereg zmian. Przede wszystkim, w art. 1 ust. 1 sformułowano nową definicję informacji niejawnych, zgodnie z którą są nimi takie informacje, których nieuprawnione ujawnienie spowodowałoby lub mogłoby spowodować szkody dla Rzeczypospolitej Polskiej albo byłoby z punktu widzenia jej interesów niekorzystne, zarówno w trakcie ich opracowywania, jaki i niezależnie od formy i sposobu ich wyrażania.

KLAUZULE INFORMACJI NIEJAWNYCH

Z nowej ustawy usunięto pojęcia tajemnicy państwowej i służbowej. Pozostawiono jedynie cztery klauzule tajności dla informacji niejawnych:

- ✓ ściśle tajne,
- ✓ tajne,
- ✓ poufne,
- ✓ zastrzeżone.

Definicje, czym są informacje o powyższych klauzulach zawarto w treści art. 5 nowej ustawy. Ustawodawca zrezygnował z wyżej opisanego, dwustopniowego podzia-

łu na tajemnicę państwową i służbową, a tym samym z bardzo obszernego, bo zawierającego aż 96 pozycji wykazu informacji niejawnych, stanowiących tajemnicę państwową. Ich lista zawarta była w załączniku nr 1 do ustawy o ochronie informacji niejawnych z dnia 22 stycznia 1999 r.

Pomimo upływu siedmiu lat od wejścia w życie nowej ustawy o ochronie informacji niejawnych, nadal w wielu publikacjach błędnie pojawiają się terminy „tajemnica państwowa” i „tajemnica służbowa”.

UPRAWNIENIA DO ZAPOZNANIA SIĘ Z INFORMACJAMI NIEJAWNYMI

Ustawa precyzuje, kto jest uprawniony do zapoznania się z informacjami niejawnymi. Z treści art. 4 § 1 jasno wynika, że informacje niejawne mogą być udostępnione wyłącznie osobie dającej rękojmię zachowania tajemnicy i tylko w zakresie niezbędnym do wykonywania przez nią pracy lub pełnienia służby na zajmowanym stanowisku albo wykonywania czynności zleconych¹. Zasady zwalniania od obowiązku zachowania w tajemnicy informacji niejawnych oraz sposób postępowania z aktami spraw zawierającymi informacje niejawne w postępowaniu przed sądami i innymi organami określają przepisy odrębnych ustaw (w szczególności kodeks postępowania karnego), ale o tym powiemy w dalszej części niniejszego opracowania.

Ponadto, § 3 wyżej cytowanego artykułu nakazuje organom, służbom lub instytucjom albo ich upoważnionym pracownikom, jeżeli przepisy odrębnych ustaw ich do tego uprawniają, dokonywanie kontroli, której zakres dotyczy informacji niejawnych, z zachowaniem właśnie przepisów ustawy o ochronie informacji niejawnych. Należałoby sądzić, że na takich samych zasadach per analogiam przebiegać powinna każda kontrola, która wiąże się z dostępem do informacji niejawnych.

CO OZNACZA RĘKOJMIA ZACHOWANIA TAJEMNICY?

Rękojmią zachowania tajemnicy jest stwierdzona w wyniku przeprowadzenia postępowania sprawdzającego zdolność danej osoby do spełnienia ustawowych wymogów dla zapewnienia ochrony informacji niejawnych przed ich nieuprawnionym ujawnieniem. Należy pamiętać, iż zgodnie z treścią art. 8 omawianej ustawy,

1. tzw. zasada *need to know*, do informacji niejawnych jest determinowany zakresem obowiązków danego pracownika, co ogranicza do minimum liczbę osób, które zapoznają się z poszczególnymi informacjami;

informacje niejawne, którym nadano określoną klauzulę tajności, mogą być, zgodnie z przepisami ustawy, udostępnione wyłącznie osobie uprawnionej do dostępu do określonej klauzuli tajności. Co to oznacza?

- ✓ Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy o ochronie informacji niejawnych dopuszczenie do pracy związanej z dostępem do informacji niejawnych o klauzuli „poufne” lub wyższej, może nastąpić po uzyskaniu poświadczenia bezpieczeństwa oraz odbyciu szkolenia w zakresie ochrony informacji niejawnych. Szkolenie przeprowadza się nie rzadziej niż raz na pięć lat. Ponadto, zgodnie z treścią art. 34 ust. 9 zgodę na udostępnienie informacji niejawnych o klauzuli „poufne” osobie, wobec której wszczęto postępowanie sprawdzające, może w formie pisemnej wyrazić kierownik jednostki organizacyjnej, w której ta osoba jest zatrudniona, pełni służbę lub wykonuje czynności zlecone.
- ✓ W odniesieniu do klauzuli „zastrzeżone” dopuszczenie do pracy lub pełnienia służby może nastąpić po pisemnym upoważnieniu osoby przez kierownika jednostki organizacyjnej, jeżeli nie posiada ona poświadczenia bezpieczeństwa i po odbyciu szkolenia w zakresie ochrony informacji niejawnych.

W zależności od stanowiska, o które ubiega się osoba sprawdzana, przy stanowiskach i pracach związanych z dostępem do informacji niejawnych o klauzuli „poufne” przeprowadza się zwykle postępowanie sprawdzające lub poszerzone postępowanie sprawdzające przy stanowiskach i pracach związanych z dostępem do informacji niejawnych o klauzuli „tajne” lub „ściśle tajne”.

POŚWIADCZENIE BEZPIECZEŃSTWA

Osobom, które pozytywnie przeszły proces weryfikacji, wydaje się poświadczenia bezpieczeństwa. Upoważniają one do dostępu do informacji niejawnych o takiej klauzuli, jaka została wskazana we wniosku lub poleceniu. Poświadczenie bezpieczeństwa upoważniające do dostępu do informacji niejawnych o wyższej klauzuli tajności uprawnia do dostępu do informacji niejawnych o niższej klauzuli tajności (tak zwana zasada kaskady)².

Należy pamiętać, że zgodnie z treścią art. 22 ust. 1, w zależności od stanowiska lub wykonywania czyn-

ności zleconych, o które ubiega się osoba, zwana dalej „osobą sprawdzaną”, przeprowadza się:

- ✓ zwykle postępowanie sprawdzające – przy stanowiskach i pracach związanych z dostępem do informacji niejawnych o klauzuli „poufne”, (...)
- ✓ poszerzone postępowanie sprawdzające (...) przy stanowiskach i pracach związanych z dostępem do informacji niejawnych o klauzuli „tajne” lub „ściśle tajne”.

Pełnomocnik ochrony, zatrudniony w jednostce organizacyjnej, przeprowadza zwykle postępowanie sprawdzające na pisemne polecenie jej kierownika, natomiast Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrzne (ABW) albo Służba Kontrwywiadu Wojskowego (SKW) przeprowadzają poszerzone postępowania sprawdzające.

Materiały niejawne a badania kontrolne

Zdarzyć się może, że podczas audytu czy kontroli niezbędne jest uwzględnienie informacji objętych klauzulą poufności czy tajności. Audytorowi/kontrolerowi nie wystarczy upoważnienie czy status. Jeśli chce lub powinien się zapoznać z materiałami niejawnymi, musi spełniać łącznie trzy warunki:

1. Posiadać poświadczenie bezpieczeństwa upoważniające do dostępu do materiałów o właściwej klauzuli tajności.
2. Odbyć szkolenia w zakresie ochrony informacji niejawnych.
3. Posiadać stosowne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli, które jednocześnie zawierałoby informację o wyrażeniu zgody właściwego przełożonego na zapoznanie się z materiałami niejawnymi.

W tym miejscu zasadne jest przypomnienie, iż zgodnie z treścią art. 43 ustawy o ochronie informacji niejawnych, kierownik jednostki organizacyjnej zatwierdza opracowany przez pełnomocnika ochrony sposób i tryb przetwarzania informacji niejawnych o klauzuli „poufne” w podległych komórkach organizacyjnych. Zatem upoważnienie kontrolera do dostępu do informacji niejawnych i samo zapoznanie się z nimi powinno zostać udokumentowane, zgodnie z zasadami określonymi w powyższym wewnętrznym akcie prawnym.

Zabezpieczenie informacji niejawnych

Należy pamiętać, iż zgodnie z dyspozycją art. 45 ust. 1 ustawy, jednostki organizacyjne, w których są przetwa-

2. Pojęcie kaskady ważności poświadczenia bezpieczeństwa oznacza więc, że osoba, która ma poświadczenie bezpieczeństwa do klauzuli „ściśle tajne”, będzie mogła mieć dostęp do informacji niejawnych: o klauzuli „tajne” przez 7 lat od dnia wydania, o klauzuli „poufne” przez 10 lat od dnia wydania.

Rękomią zachowania tajemnicy jest zdolność danej osoby do spełnienia ustawowych wymogów, stwierdzona w postępowaniu sprawdzającym

rzane informacje niejawne, stosują środki bezpieczeństwa fizycznego odpowiednie do poziomu zagrożeń. Powyższe ma uniemożliwić osobom nieuprawnionym dostęp do takich materiałów.

Zgodnie z dyspozycjami zawartymi w ustawie o ochronie informacji niejawnych, w celu uniemożliwienia osobom nieuprawnionym dostępu do informacji o klauzuli „poufne” lub wyższej należy w szczególności:

1. Zorganizować strefy ochronne.
 2. Wprowadzić system kontroli wejść i wyjść ze stref ochronnych.
 3. Określić uprawnienia do przebywania w strefach ochronnych.
 4. Stosować wyposażenie i urządzenia służące ochronie informacji niejawnych, którym przyznano certyfikaty.
- Szczegółowe środki służące ochronie informacji niejawnych określa Rozporządzenie Rady Ministrów z 7 grudnia 2011 r. w sprawie organizacji i funkcjonowania kancelarii tajnych oraz sposobu i trybu przetwarzania informacji niejawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1558).

Karta zapoznania z dokumentem

Materiały o klauzuli „tajne” i „ściśle tajne”, zgodnie z § 7 rozporządzenia w sprawie organizacji i funkcjonowania kancelarii tajnych oraz sposobu i trybu przetwarzania informacji niejawnych, wymagają założeń i dołączenia do przedmiotowego dokumentu karty zapoznania z dokumentem. Każdorazowe jego udostępnienie musi zostać w tej karcie odnotowane. W przypadku zbioru dokumentów zakłada się jedną kartę zapoznania.

Powyższą kartę pozostawia się w jednostce organizacyjnej, w której została założona, i przechowuje tak

długo, jak dziennik ewidencyjny, w którym dokument został zarejestrowany.

Kierownik kancelarii lub inny upoważniony pracownik przekazuje albo udostępnia zarejestrowane materiały adresatowi lub upoważnionej przez adresata osobie za pokwitowaniem.

Zatrzymanie dokumentu klauzulowanego

A co w przypadku, gdy w toku kontroli ujawnimy w materiałach kontrolowanego opatrzony klauzulą tajności dokument, który nie powinien się tam znajdować? W tej sytuacji odpowiedzi mogą być dwie.

Jeżeli mamy do czynienia jedynie z nieprawidłowym przechowywaniem dokumentu, sprawa jest prosta: fakt taki należy zgłosić funkcjonującemu w jednostce Pełnomocnikowi Ochrony, który podejmie dalsze czynności, zgodnie z zapisami ustawy o ochronie informacji niejawnych³.

Problem pojawia się natomiast w przypadku, gdy w jednostce nie są przetwarzane informacje niejawne i nie istnieje w niej instytucja Pełnomocnika Ochrony, a doszło do ujawnienia informacji klauzulowanych. W tej sytuacji powinniśmy – bez zapoznawania się z treścią materiału – bezzwłocznie zabezpieczyć przedmiotowy dokument i dostarczyć go wraz z zawiadomieniem o popełnieniu przestępstwa do właściwej miejscowo jednostki prokuratury. W zakresie zabezpieczenia dokumentu posiłkować możemy się regulacjami zawartymi w kodeksie postępowania karnego. Zgodnie z treścią art. 225 § 1 Jeżeli kierownik instytucji państwowej lub samorządowej albo też osoba, u której dokonano zatrzymania rzeczy lub u której przeprowadza się przeszukanie, oświadczy, że wydane lub znalezione przy przeszukaniu pismo lub inny dokument zawiera informacje niejawne lub wiadomości objęte tajemnicą zawodową lub inną tajemnicą prawnie chronioną albo ma charakter osobisty, organ przeprowadzający czynność przekazuje niezwłocznie pismo lub inny dokument bez jego odczytania prokuratorowi lub sądowi w opieczętowanym opakowaniu.

§ 2. Tryb wskazany w § 1 nie obowiązuje w stosunku do pism lub innych dokumentów, które zawiera-

3. Art. 17. ust 1 ustawy o ochronie informacji niejawnych: W przypadku stwierdzenia naruszenia w jednostce organizacyjnej przepisów o ochronie informacji niejawnych pełnomocnik ochrony zawiadamia o tym kierownika jednostki organizacyjnej i podejmuje niezwłocznie działania zmierzające do wyjaśnienia okoliczności tego naruszenia oraz ograniczenia jego negatywnych skutków. 2. W przypadku stwierdzenia naruszenia przepisów o ochronie informacji niejawnych o klauzuli „poufne” lub wyższej pełnomocnik ochrony zawiadamia niezwłocznie również odpowiednio ABW lub SKW.

ją informacje niejawne o klauzuli „zastrzeżone” lub „poufne” albo dotyczą tajemnicy zawodowej lub innej tajemnicy prawnie chronionej, jeżeli ich posiadaczem jest osoba podejrzana o popełnienie przestępstwa, ani w stosunku do pism lub innych dokumentów o charakterze osobistym, których jest ona posiadaczem, autorem lub adresatem.

§ 3. Jeżeli obrońca lub inna osoba, od której żąda się wydania rzeczy lub u której dokonuje się przeszukania, oświadczy, że wydane lub znalezione w toku przeszukania pisma lub inne dokumenty obejmują okoliczności związane z wykonywaniem funkcji obrońcy, organ dokonujący czynności pozostawia.

Dostęp do materiałów klauzulowanych a dokumenty kontroli

W tym miejscu należy podnieść kwestię wytworzenia dokumentacji, na przykład protokołu kontroli, powstałej na kanwie materiałów klauzulowanych. Taki dokument, który w swej treści będzie zawierał informacje niejawne, podlega wszelkim rygorom ustawy o ochronie informacji niejawnych, w tym stosownej rejestracji i przechowywaniu⁴.

Tak więc tworzenie protokołu kontroli opartego na dokumentach klauzulowanych i zawierającego w swojej treści informacje niejawne powinno odbywać się w pomieszczeniach do tego przeznaczonych i na sprzęcie akredytowanym przez właściwe służby⁵ lub w przypadku systemu teleinformatycznego przeznaczonego do przetwarzania informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone” przez kierownika jednostki organizacyjnej.

Niedopełnienie powyższych obowiązków może wiązać się z naruszeniem przepisów dotyczących ochrony informacji niejawnych, a tym samym z odpowiedzialnością karną, dyscyplinarną i służbową, w szczególności za nieuprawnione, nawet nieumyślne, ujawnienie informacji niejawnych.

Upoważnienie kontrolera do dostępu do informacji niejawnych i samo zapoznanie się z nimi powinny zostać udokumentowane

Naruszenie przepisów dotyczących ochrony informacji niejawnych

Zgodnie z treścią art. 265 § 1 kk, kto ujawnia lub wbrew przepisom ustawy wykorzystuje informacje niejawne o klauzuli „tajne” lub „ściśle tajne”, podlega karze pozbawienia wolności od trzech miesięcy do lat pięciu.

Jeżeli informację określoną w § 1 ujawniono osobie działającej w imieniu lub na rzecz podmiotu zagranicznego, sprawca podlega karze pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do lat ośmiu.

W przypadku nieumyślnego ujawnienia informacji określonej w § 1, z którą zapoznano się w związku z pełnieniem funkcji publicznej lub otrzymanym upoważnieniem, grozi grzywna, kara ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do roku.

Ponadto, na podstawie art. 266 kk, osoba, która wbrew przepisom ustawy lub przyjętemu na siebie zobowiązaniu, ujawnia lub wykorzystuje informację, z którą zapoznała się w związku z pełnioną funkcją,

4. Art. 46 ustawy o ochronie informacji niejawnych: W celu uniemożliwienia osobom nieuprawnionym dostępu do informacji niejawnych o klauzuli „poufne” lub wyższej należy w szczególności: 1) zorganizować strefy ochronne; 2) wprowadzić system kontroli wejść i wyjść ze stref ochronnych; 3) określić uprawnienia do przebywania w strefach ochronnych; 4) stosować wyposażenie i urządzenia służące ochronie informacji niejawnych, którym przyznano certyfikaty

5. Art. 48. 1 ustawy o ochronie informacji niejawnych: Systemy teleinformatyczne, w których mają być przetwarzane informacje niejawne, podlegają akredytacji bezpieczeństwa teleinformatycznego. 2. Akredytacji, o której mowa w ust. 1, udziela się na czas określony, nie dłuższy niż 5 lat. 3. ABW albo SKW udziela akredytacji bezpieczeństwa teleinformatycznego dla systemu teleinformatycznego przeznaczonego do przetwarzania informacji niejawnych o klauzuli „poufne” lub wyższej. (...) 8. ABW albo SKW może odstąpić od przeprowadzenia audytu bezpieczeństwa systemu teleinformatycznego, o którym mowa w ust. 6 pkt 2, jeżeli system jest przeznaczony do przetwarzania informacji niejawnych o klauzuli „poufne”. (...)

wykonywaną pracą, działalnością publiczną, społeczną, gospodarczą lub naukową, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat dwóch.

Udostępnianie organom ścigania informacji klauzulowanych zawartych w materiałach kontroli

Na zakończenie naszych rozważań należy jeszcze przedstawić kwestię udostępniania organom ścigania informacji klauzulowanych, zawartych w materiałach kontroli bądź składania zeznań w tym zakresie. Powyższe kwestie reguluje art. 179 kpk, który stwierdza, iż osoby obowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych o klauzuli „tajne” lub „ściśle tajne” mogą być przesłuchane co do okoliczności, na które rozciąga się ten obowiązek, tylko po zwolnieniu ich przez uprawniony organ przełożony od obowiązku zachowania tajemnicy. Zwolnienia wolno odmówić tylko wtedy, gdyby złożenie zeznania wyrządzić mogło poważną szkodę państwu.

Sąd lub prokurator może zwrócić się do właściwego naczelnego organu administracji rządowej o zwolnienie świadka od obowiązku zachowania tajemnicy.

Kwestię udostępniania informacji o klauzuli „zastrzeżone” lub „poufne” reguluje art. 180 kpk. Osoby obowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych o klauzuli tajności „zastrzeżone” lub „poufne” lub tajemnicy związanej z wykonywaniem zawodu lub funkcji mogą odmówić zeznań co do okoliczności,

na które rozciąga się ten obowiązek, chyba że sąd lub prokurator dla dobra wymiaru sprawiedliwości zwolni te osoby od obowiązku zachowania tajemnicy, jeżeli ustawy szczególne nie stanowią inaczej.

W odniesieniu zaś do udostępniania i wykorzystania dokumentów zawierających informacje niejawne lub tajemnicę zawodową, jako dowodów w postępowaniu karnym, zgodnie z dyspozycją art. 226 kpk, stosuje się odpowiednio zakazy i ograniczenia określone w art. 178–181. (...)

Tajemnica zawodowa

Kolejnym problemem, z jakim mogą spotkać się kontrolerzy w swojej pracy, jest zagadnienie tajemnicy zawodowej. Praktycznie w żadnym akcie prawnym nie jest zawarta pełna jej definicja, pomimo że szereg ustaw posługuje się tym pojęciem. Niektórzy autorzy wyróżniają aż 25 rodzajów tajemnicy zawodowej i 16 rodzajów tajemnic prawnie chronionych, niebędących tajemnicą zawodową. Jednakże ze względu na obszerność niniejszego zagadnienia, będzie on stanowił osobny temat naszych kolejnych rozważań.

PODSUMOWANIE

Reasumując, należy stwierdzić, że brak uregulowań prawnych szeroko rozumianego postępowania kontrolnego i audytowego z jednej strony daje większą swobodę audytorom/kontrolerom podczas prowadzonych czynności, ale stwarza problem, gdy zadanie wykracza poza szablony, nieopisane w standardach branżowych zadania.

Problematyka ochrony informacji niejawnych i tajemnic zawodowych w postępowaniach kontrolnych i audytowych nie została nigdzie uregulowana ani opisana. Nie ma dedykowanych tym zagadnieniom aktów prawnych ani fachowej literatury przedmiotu, przez co kontrolerzy zdani są ledwie na intuicję przy prowadzeniu badań. A pamiętać trzeba, że w myśl starej prawniczej paremii: *ignorantia legis non excusat* (łac. nieznanomość prawa nie jest usprawiedliwieniem), uchybienia wobec regulacji dotyczących informacji niejawnych powodują poważne konsekwencje karne.

Niniejsze opracowanie stanowi pierwszą część przedmiotowych rozważań, skierowanych do osób realizujących zadania kontrolerskie i audytowe oraz nadzorujących ich pracę. Jako swoista pomoc dydaktyczna dla praktyków wskaże właściwy sposób postępowania w szczególnych sytuacjach, z jakimi mogą się spotkać. ✓

BIBLIOGRAFIA

1. Ustawa z 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. Nr 182, poz. 1228).
2. Rozporządzenie Rady Ministrów z 7 grudnia 2011 r. w sprawie organizacji i funkcjonowania kancelarii tajnych oraz sposobu i trybu przetwarzania informacji niejawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1558).
3. Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny.
4. Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego.
5. Marian Cieślak *Polska procedura karna – Podstawowe założenia teoretyczne*, PWN, Warszawa 1971.
6. Stanisław Kałużny *Kontrola wewnętrzna teoria i praktyka*, PIKAiK PIKW, Warszawa 2016.