

# **Doporučení Komory auditorů České republiky pro auditory při vydávání zpráv auditora k účetním závěrkám v souvislosti se současnou situací v Ruské federaci, na Ukrajině a v dalších dotčených zemích**

## **ÚVOD**

V souvislosti s aktuálními sankčními opatřeními vůči Ruské federaci a jejím představitelům z důvodu invaze ruských vojsk na Ukrajinu, které budou v různé míře dopadat na některé účetní jednotky či vybrané obory podnikání, by tyto účetní jednotky měly významné dopady a nejistoty reflektovat ve svých účetních závěrkách. Obdobné situaci čelí také účetní jednotky, které mají investice nebo obchodní vztahy s dotčenými zeměmi.

Předpokládané dopady dosud známých sankčních opatření vůči Ruské federaci a rizika poškození investic na Ukrajině a v dalších dotčených zemích dopadajících na účetní jednotku a její fungování mohou zahrnovat například:

- pokles hodnoty finančních či nefinančních aktiv z důvodu sankčních opatření vůči Ruské federaci,
- riziko znehodnocení investic,
- přerušení dodavatelských a odběratelských vztahů či jiné narušení podnikatelské činnosti,
- narušení současných či budoucích peněžních toků s dopadem na likviditu a finanční situaci účetní jednotky (např. z důvodu finančních těžkostí dotčených finančních institucí),
- porušení smluvních povinností, nemožnost plnění smluvních podmínek či ukončení obchodních smluv apod.,
- nedostatek pracovních sil,
- dopad do stability konsolidačních celků, které ve své vlastnické struktuře mají také účetní jednotky zejména z Ruské federace a z Ukrajiny, nebo jejichž skutečným majitelem je osoba uvedená na sankčních listinách.

Výše uvedené skutečnosti mohou mít významné dopady, které by za určitých podmínek (viz níže) měly být zohledněny v účetní závěrce, jako například:

- vhodnost použití stávajících metod účtování a oceňování,
- znehodnocení hmotných aktiv či otázky ohledně jejich ekonomické životnosti či jejich případného prodeje,
- ocenění goodwillu či dalších nehmotných aktiv,
- prodejnost a související ocenění zásob,
- návratnost a související ocenění pohledávek,
- ocenění a dosažitelnost peněžních prostředků deponovaných u situací dotčených finančních institucí,
- smluvní pokuty v důsledku neplnění smluvních podmínek,
- možné ohrožení principu nepřetržitého trvání.

Auditoři vydávající zprávy k účetním závěrkám musí reagovat na aktuální a dostupné informace o vlivu aktuální situace na účetní jednotku a na to, jak byly tyto informace uvedené/neuvedené v její účetní závěrce.

Při posuzování dopadu aktuální situace na účetní závěrku je zásadní datum, ke kterému je účetní závěrka sestavená (rozvahový den). Domníváme se, že:

- U účetních závěrek sestavovaných za období končící před 24. 2. 2022<sup>1</sup> bude současná situace chápána jako **neupravující událost**, která by neměla mít vliv na ocenění majetku a závazků vykazovaných v účetní závěrce (s výjimkou situace, kdy v důsledku neupravující události není splněn předpoklad nepřetržitého trvání). To znamená, že účetní jednotka nepřehodnocuje např. výši opravných položek nebo rezerv s ohledem na změny v podnikatelském prostředí.

Dle našeho názoru musí účetní jednotka, která je touto situací dotčena, udělat analýzu a vyhodnocení možných dopadů a měla by v příloze ve své účetní závěrce k 31. 12. 2021 v části následné události popsat veškeré významné dopady do ocenění majetku a závazků po rozvahovém dni, a to se zohledněním informací, které jsou k dispozici do data sestavení účetní závěrky, tj. podpisu účetní závěrky příslušným orgánem podle § 18 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoU“). Auditor musí dostatečnost tohoto zveřejnění posoudit.

Jednou z klíčových otázek je tak posouzení vlivu následných událostí na schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Toto posouzení je zásadním úkolem jak pro vedení účetní jednotky, tak pro auditora, protože v případě, kdy by ve světle aktuální situace vedení účetní jednotky dospělo k závěru, že předpoklad nepřetržitého trvání není splněn, a tedy již není pro sestavení účetní závěrky vhodný, byla by úprava hodnot vykázaných v závěrce nezbytná, protože by se zásadně změnila účetní postupy pro sestavení účetní závěrky.

- V případě účetních závěrek sestavených za období končící 24. 2. 2022 či později bude nutné zohlednit dopady jako upravující událost, která má přímý dopad na ocenění majetku a závazků v účetních závěrkách dotčených účetních jednotek. Současný stav se tak promítne například do stanovení výše opravných položek u dlouhodobého majetku, zásob, pohledávek a peněžních prostředků nebo do vykázaní a ocenění rezerv. Zároveň pro některé účetní jednotky může současná situace představovat ohrožení předpokladu nepřetržitého trvání. Informace o významné nejistotě ohledně naplnění tohoto předpokladu musí být nedílnou součástí přílohy v účetní závěrce.

Je naprosto jasné, že aktuální situace je velmi proměnlivá a pro všechny zúčastněné je skutečně obtížné odhadovat budoucí dopady nejen na samotnou účetní jednotku, lokální trhy,

---

<sup>1</sup> Dne 24. 2. 2022 došlo k zahájení invaze ruských ozbrojených sil na Ukrajinu. Domníváme se, že toto byla klíčová událost, která zásadním způsobem iniciovala procesy a reakce vedoucí k současným podstatným nejistotám. Jakkoliv lze spekulovat, že již před tímto datem existovaly indikátory určitých nejistot, lze se oprávněně domnívat, že tyto dřívější indikátory nelze obecně interpretovat jako události bezprostředně vedoucí k současným nejistotám. To samozřejmě nevylučuje, že ve specifickém případě mohla účetní jednotka čelit určitým událostem před 24. 2. 2022, které přímo ovlivnily její konkrétní situaci tak, že by měly být považovány za události rozhodné pro její účetní závěrku. Domníváme se nicméně, že takové případy budou velmi výjimečné, a nejsou tímto doporučením předpokládány.

ale také na globální obchodní vztahy. V praxi může existovat celá řada důvodů, proč může být účetní jednotka ohrožena ve své existenci, jako je např. dlouhodobé zastavení výroby/činnosti, nedostatek budoucích peněžních zdrojů pro krytí svých současných i budoucích dluhů, neplnění smluvních ujednání úvěrových a jiných smluv, výpadky dodávek materiálu a zboží nebo významný nárůst jejich cen, zhroucení dodavatelských i odběratelských trhů, nedostatek kvalifikovaných zaměstnanců, porušení smluvních vztahů, znehodnocení aktiv, zhroucení odvětví. Všechny tyto a celá řada dalších aspektů mohou významně ovlivnit celkovou finanční a ekonomickou situaci účetní jednotky a jejich vliv na fungování účetní jednotky se také může ve velmi krátkém časovém horizontu významně měnit.

Z toho důvodu si dovoluujeme níže nastínit strukturu úvah, které musí provést jak účetní jednotka, resp. její vedení a ostatní osoby pověřené správou a řízením, při sestavování účetní závěrky, tak následně auditor při posuzování, zda byl dopad aktuální situace v účetní závěrce adekvátně zohledněn.

Pro úplnost je však třeba připomenout, že dopady této situace by měly být vedením účetní jednotky také popsány ve výroční zprávě minimálně v části týkající se skutečností, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou povinnou náležitostí výroční zprávy podle § 21 odst. 2 písm. a) ZoU. Takovýto popis ve výroční zprávě nicméně nemůže sloužit jako obhajoba neuvedení významných informací v příloze v účetní závěrce.

#### **A) Doporučení vztahující se k účetním závěrkám sestaveným za účetní období končící před 24. 2. 2022**

Domníváme se, že ve většině případů by se mělo jednat o situaci, kdy by nemělo docházet k úpravě ocenění vykázaného v účetní závěrce (neupravující událost), a to za předpokladu, že není porušen princip nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Ačkoli § 25 odst. 3 ZoU stanoví, že je potřeba „brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou účetní jednotce známy do okamžiku sestavení účetní závěrky“, ne každá negativní událost po rozvahovém dni je automaticky upravující událostí. Uvedené ustanovení je nutné číst v kontextu ustanovení § 19 odst. 2 ZoU, které vyžaduje „uvádění informací podle stavu ke konci rozvahového dne“. Pokud se negativní událost vztahuje ke stavu majetku a závazků existujícímu až po rozvahovém dni (invaze ruských ozbrojených sil na Ukrajinu k 24. 2. 2022), není možné takovou událost označit jako upravující a nelze ji promítnout do účetní závěrky sestavené k rozvahovému dni. Pokud by byla taková úprava provedena, účetní závěrky sestavené do 24. 2. 2022 a po tomto datu by nebyly srovnatelné, což by uživatele účetních závěrek vedlo v omyl.

Náš názor je mimo jiné také podpořen interpretací [NÚR I-24 Události po rozvahovém dni](#).

Zároveň se také domníváme se, že by v případě, kdy je účetní jednotka touto situací dotčena, tato neupravující událost měla být v příloze v účetní závěrce řádně popsána.

## Doporučený postup pro dotčené účetní jednotky

1. Vedení účetní jednotky ve spolupráci s ostatními osobami pověřenými správou a řízením (pravděpodobně i na úrovni skupiny) musí vyhodnotit, zda není zpochybněn předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, tj. zda je dotčená účetní jednotka schopna pokračovat ve své činnosti i v blízké budoucnosti.

a) Předpoklad nepřetržitého trvání není vhodný

Pokud vedení účetní jednotky vyhodnotí, že v důsledku dopadu aktuálních událostí a podmínek na účetní jednotku předpoklad nepřetržitého trvání neplatí, a tudíž není pro sestavení účetní závěrky vhodný, je účetní jednotka povinna postupovat podle požadavku § 7 odst. 3 poslední věty ZoU a použít při sestavování účetní závěrky k 31. 12. 2021<sup>2</sup> alternativní metody účtování a oceňování (zejména jiný způsob ocenění aktiv a rozeznání závazků). Tyto skutečnosti a použité metody je povinna uvést v příloze v účetní závěrce.

b) Předpoklad nepřetržitého trvání je i nadále vhodný, ale existuje významná nejistota

Pokud vedení účetní jednotky vyhodnotí, že předpoklad nepřetržitého trvání je pro sestavení účetní závěrky i nadále vhodný, ale zároveň existuje významná nejistota, zda účetní jednotka bude schopna pokračovat ve své činnosti (např. budoucí fungování účetní jednotky je závislé na rozsahu přijatých sankcí, vymahatelnosti peněžních prostředků deponovaných u zasažených bankovních ústavů, ceně a dostupnosti surovin a pracovních sil, schopnosti odběratelů splatit své závazky), je vedení účetní jednotky povinno tuto nejistotu a související skutečnosti vysvětlit a popsat v příloze v účetní závěrce. Tato skutečnost ale nemá vliv na ocenění aktiv a závazků účetní jednotky k 31. 12. 2021 (jak bylo uvedeno výše).

Popis v příloze v účetní závěrce by měl obsahovat zejména informace:

- o hlavních událostech nebo podmínkách, které dosud nastaly a jejich finančním dopadu na účetní jednotku,
- o tom, jakým způsobem vedení účetní jednotky vyhodnotilo důležitost těchto událostí nebo podmínek pro schopnost účetní jednotky dostát svým závazkům,
- o plánech vedení účetní jednotky na opatření, která mají zmírnit dopady těchto událostí nebo podmínek,
- o významných úsudcích, které vedení účetní jednotky provedlo při vyhodnocování schopnosti účetní jednotky adaptovat se na aktuální situaci a zajistit tak její nepřetržité trvání a souvisejících nejistotách,
- jasné vyjádření, že existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a že účetní jednotka proto nemusí být schopna v rámci své běžné činnosti realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům.

---

<sup>2</sup> Pro zjednodušení se v následujícím textu předpokládá, že účetní závěrka je sestavována za období končící 31. 12. 2021. Popisovaná vodítka platí analogicky pro závěrky sestavované k jinému datu před 24. 2. 2022.

c) Předpoklad nepřetržitého trvání je i nadále vhodný a neexistuje významná nejistota

Pokud vedení účetní jednotky vyhodnotí, že předpoklad nepřetržitého trvání dotčené účetní jednotky zpochybněn není, pak je účetní závěrka sestavena obvyklým způsobem. Jak již bylo uvedeno výše a vzhledem k tomu, že se jedná o neupravující událost, tak se nemění ocenění majetku a závazků v účetní závěrce. Pokud ale v důsledku současné situace dojde v ocenění aktiv a závazků účetní jednotky rozeznáných k 31. 12. 2021 k významným změnám či existuje významné riziko poklesu jejich hodnoty v dohledné budoucnosti, pak je třeba tuto informaci zveřejnit v příloze v účetní závěrce k 31. 12. 2021 jako součást části týkající se následných událostí. Příkladem může být rozeznaná nedokončená výroba z titulu dodávky do Ruské federace nebo peněžní prostředky deponované u dotčených finančních institucí.

2. Vedení dotčené účetní jednotky vždy musí předložit auditorovi podklady, na jejichž základě ke svému závěru ohledně naplnění předpokladu nepřetržitého trvání dospělo. Vedení dotčené účetní jednotky by mělo připravit zejména:

- aktuální plány týkající se odhadu budoucí hospodářské situace účetní jednotky, a to případně i se zohledněním různých scénářů tak, aby byly zřejmé případné faktory způsobující významnou nejistotu,
- vyčíslení dopadu současné situace na ocenění aktiv a závazků účetní jednotky rozeznáných k 31. 12. 2021 pro účely zveřejnění v příloze v účetní závěrce k 31. 12. 2021.

3. Mohou nastat situace, kdy účetní závěrka k 31. 12. 2021 byla vedením sestavena (a případně i statutárním orgánem schválena) před 24. 2. 2022, avšak dosud nebyla vydána. Typickým případem může být, že účetní jednotka ještě pracuje na dokončení výroční zprávy, jejíž součástí daná účetní závěrka má být. V takovém případě je nutno vyhodnotit, zdali je dříve sestavená účetní závěrka i nadále vhodná. Pokud tato účetní závěrka neobsahuje dostatečný popis následných událostí nastalých po 24. 2. 2022, pak taková účetní závěrka obvykle přestává být nadále vhodnou a správnou (pro zařazení do výroční zprávy, která bude vydávána až k datu po 24. 2. 2022). Vedení účetní jednotky by mělo příslušnou účetní závěrku přepracovat tak, aby zohledňovala všechny významné následné události nastalé do okamžiku jejího vydání třetím stranám. Uvedení následných událostí pouze ve výroční zprávě (avšak nikoliv v samotné účetní závěrce) nelze považovat za přijatelné řešení, pokud se jedná o informaci významnou pro správné pochopení účetní závěrky, jež musí být uvedena přímo v účetní závěrce.

### Doporučený postup pro auditora

1. Auditor si musí od vedení dotčené účetní jednotky zajistit podklady, na jejichž základě vedení účetní jednotky ve spolupráci s ostatními osobami pověřenými správou a řízením (a případně ve spolupráci s mateřskou společností) vyhodnotilo předpoklad nepřetržitého trvání. Auditor při jejich posuzování postupuje podle Mezinárodního auditorského standardu ISA 570 - „Nepřetržité trvání podniku“. Auditor zároveň posoudí důkazní

informace předložené vedením účetní jednotky a informace uvedené v příloze v účetní závěrce v souladu s Mezinárodním auditorským standardem ISA 560 – „Následné události“.

- a) Předpoklad nepřetržitého trvání je i nadále vhodný a neexistuje významná nejistota ohledně tohoto předpokladu, ale ocenění aktiv a závazků je současnou situací významně ovlivněno či existuje významné riziko poklesu jejich hodnoty v dohledné budoucnosti

Auditor může dospět k názoru, že důkazní informace předložené vedením dotčené účetní jednotky dokládají, že účetní jednotka je schopna situaci zvládnout vlastními silami a neexistuje významná nejistota ohledně její schopnosti pokračovat v činnosti. Účetní závěrka zároveň obsahuje dostatečný popis všech významných relevantních informací ke stávající situaci. Auditor pak obvykle nemusí ve své zprávě na tuto situaci reagovat.

Pokud však auditor považuje za nezbytné upozornit uživatele na skutečnosti v souvislosti se současnou situací vysvětlené a popsané v příloze v účetní závěrce, které jsou podle jeho úsudku natolik důležité, že mají zásadní význam pro pochopení účetní závěrky jako celku, uvede ve své zprávě odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti v souladu s Mezinárodním auditorským standardem ISA 706 – „Odstavce zprávy nezávislého auditora obsahující zdůraznění skutečnosti a jiné skutečnosti“ (upozorňující na významnou následnou událost uvedenou v příloze v účetní závěrce). Domníváme se, že odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti vztahující se k současné situaci by měl být používán pouze tam, kde mají zveřejněné informace zásadní význam pro pochopení účetní závěrky jejími uživateli. Tento postup je vhodné aplikovat např. v situaci, kdy následná změna či nejistota ocenění aktiv a závazků dotčené účetní jednotky je velmi významná. Současná vysoká míra nejistoty ohledně budoucího vývoje je faktorem, který může zesilovat vhodnost a zvyšovat frekvenci používání odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti.

V případě kotovaných společností a subjektů veřejného zájmu může auditor dospět k názoru, že posouzení předpokladu nepřetržitého trvání a/nebo uvedení informací o dopadu současné situace v příloze představují jednu z Hlavních záležitostí auditu. V takovém případě bude daná záležitost, včetně odkazu na příslušné části přílohy v účetní závěrce, popsána v sekci Hlavní záležitosti auditu a odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebude použit.

Pokud na základě účetní jednotkou předložených důkazních informací auditor dojde k závěru, že se neztotožňuje se stanoviskem vedení účetní jednotky, že neexistuje významná nejistota ohledně dopadů této situace na budoucí fungování dotčené účetní jednotky s ohledem na nepřetržité trvání, pak není možné použít odstavec zdůraznění skutečnosti, ale je nezbytné modifikovat výrok auditora - viz bod c) níže.

V situaci, kdy dotčená účetní jednotka v příloze v účetní závěrce nezveřejní informace o následné významné změně či nejistotě ocenění aktiv a závazků jako důsledku současné situace, pak se jedná z pohledu auditora o neopravenou nesprávnost a auditor by měl posoudit dopad této skutečnosti na svůj výrok.

- b) Předpoklad nepřetržitého trvání je i nadále vhodný, ale existuje významná nejistota, která je v příloze v účetní závěrce adekvátně popsána

Auditor může dospět k názoru, že důkazní informace předložené vedením účetní jednotky dokládají, že existuje významná nejistota ohledně schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti. Například účetní jednotka předpokládá, že získá dodatečné zdroje financování, zajistí dodávky potřebných surovin z jiných zdrojů nebo provede změnu ve způsobu své činnosti, aby situaci zvládla, ale v současnosti není nikdo schopen poskytnout spolehlivé informace prokazující s dostatečnou jistotou, že výše uvedené kroky budou realizovatelné. Za předpokladu, že příloha v účetní závěrce obsahuje adekvátní popis těchto skutečností, včetně jasného uvedení existence materiální nejistoty ohledně předpokladu nepřetržitého trvání, musí auditor ve své zprávě uvést zvláštní odstavec týkající se této materiální nejistoty.

V případě, kdy současná situace (vedle vzniku materiální nejistoty ohledně předpokladu nepřetržitého trvání) má též významný (aktuální či potenciální) dopad do ocenění aktiv a závazků dotčené účetní jednotky, bude auditor postupovat obdobně jako v situaci popsané v písm. a). Nicméně pokud dospěje k závěru, že informaci ohledně ocenění je též vhodné ve zprávě zdůraznit, bude tato informace (resp. odkaz na příslušnou pasáž přílohy v účetní závěrce) obvykle součástí odstavce týkajícího se materiální nejistoty ohledně předpokladu nepřetržitého trvání a nebude uváděna v samostatném odstavci obsahujícím zdůraznění skutečnosti.

- c) Předpoklad nepřetržitého trvání je i nadále vhodný, ale existuje významná nejistota, která však není v příloze v účetní závěrce adekvátně popsána

Důkazní informace předložené vedením účetní jednotky mohou dokládat, že účetní jednotka bude potřebovat např. zajistit dodatečné zdroje financování, zajistit dodávky surovin z jiných zdrojů nebo významně přehodnotit způsob své činnosti, aby situaci zvládla, tzn., že existuje materiální nejistota ohledně naplnění předpokladů vedení účetní jednotky nepřetržitě trvat. Pokud informace prezentované v příloze v účetní závěrce vztahující se k této záležitosti nejsou dostatečné, musí auditor tuto skutečnost reflektovat ve své zprávě (minimálně) formou výroku s výhradou.

Pokud by chybějící informace měly rozsáhlý (pervazivní) dopad, případně nejsou vedením dotčené účetní jednotky prezentovány žádné informace vztahující se k této záležitosti v příloze v účetní závěrce, pak auditor musí tuto skutečnost reflektovat ve své zprávě formou záporného výroku.

- d) Předpoklad nepřetržitého trvání dotčené účetní jednotky není splněn

Pokud důkazní informace dokládají, že dotčená účetní jednotka není schopna naplnit předpoklad nepřetržitého trvání a účetní závěrka:

- je sestavena na předpokladu nepřetržitého trvání, pak je auditor nucen vyjádřit k takové účetní závěrce záporný výrok v souladu s ISA 570, nebo

- je sestavena s použitím jiných metod v souladu s § 7 odst. 3 poslední věty ZoU a tato situace je vedením dotčené účetní jednotky vysvětlena a popsána v příloze v účetní závěrce, pak auditor ve své zprávě popíše v oddíle zdůraznění skutečnosti tuto situaci s odkazem na popis těchto jiných použitých metod vedením účetní jednotky v účetní závěrce.

2. Auditor by měl zahrnout do požadovaného prohlášení vedení k auditu specifický bod týkající se současné situace. Je vhodné, aby součástí tohoto bodu bylo prohlášení vedení, že informace uvedené v příloze v účetní závěrce v souvislosti s dopadem konfliktu na činnost účetní jednotky a ocenění jejího majetku a závazků představují nejlepší možný a přiměřeně opatrný odhad vedení za dané situace (či obdobné prohlášení).

### **B) Doporučení pro účetní závěrky sestavené za účetní období končící 24. 2. 2022 nebo později**

U účetních závěrek sestavených za účetní období končící 24. 2. 2022 nebo později zastáváme názor, že by se mělo jednat o upravující událost s dopadem do ocenění majetku a závazků zohledněným přímo v účetní závěrce dotčené účetní jednotky, to znamená zohlednění současného stavu při stanovení výše opravných položek a rezerv. Vzhledem k velké míře nejistoty, je třeba zvážit, zda by dotčená účetní jednotka neměla zveřejnit detailnější informace o způsobu ocenění aktiva a závazků účetní jednotky, ačkoliv je české účetní předpisy explicitně nevyžadují. Je třeba také doplnit, že povinnosti vedení účetní jednotky a auditora vyplývající z doložení plnění předpokladu trvání účetní jednotky jsou totožné s bodem A) výše.

### **UPOZORNĚNÍ**

Dovolujeme si také upozornit, že toto doporučení KA ČR postihuje pouze základní situace a neřeší specifické případy, které mohou u účetních jednotek nastat. Je tedy třeba vždy vycházet z konkrétní situace konkrétní účetní jednotky. KA ČR nevydává žádné závazné stanovisko

a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využíváním názoru prezentovaného v tomto doporučení.

Toto doporučení vydala KA ČR dne 4. 3. 2022 a vztahuje se na zprávy auditora a související účetní závěrky vydané po jeho zveřejnění. Na zprávy auditora a účetní závěrky vydané před tímto datem nelze toto doporučení vztahovat.

Toto doporučení vychází z aktuální situace a vzhledem k rychlému a obtížně predikovatelnému vývoji může být následně upravováno.