

АНАЛІЗ В СИСТЕМІ АУДИТУ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

В статті розглянуто роль та місце економічного аналізу при аудиті Звіту про рух грошових коштів, визначено вплив даних аналізу на професійну думку аудитора

Постановка проблеми. Бухгалтерська звітність завершує обліковий процес і представляє собою систему взаємопов'язаних агрегованих показників, які характеризують фінансовий стан суб'єкта господарювання та результати його діяльності. Однією з таких форм звітності є Звіт про рух грошових коштів. Цей звіт забезпечує користувачів бухгалтерською інформацією необхідною інформацією про зв'язок між обліковим прибутком і реальним надходженням (або витрачанням) грошових коштів, про зміни у складі грошових коштів за звітний період, що дозволяє приймати виважені управлінські рішення не лише керівництву підприємства, а й акціонерам, інвесторам, кредиторам тощо.

Аналіз і співставлення даних, які знаходяться в різних формах бухгалтерської звітності, є важливими аудиторськими процедурами. На практиці зустрічаються випадки, коли проведення такого аналізу будуються аудиторські висновки про ступінь достовірної бухгалтерської звітності. Якщо бухгалтерська звітність підготовлена суб'єктом економічної діяльності з достатнім ступенем ретельності та сумлінності, тоді отриманих на рівні аналізу даних бухгалтерської звітності, для формування об'єктивної думки аудитора, як правило, недостатньо. Аудитору необхідно детально ознайомитись з бухгалтерською звітністю, пройти у зворотньому порядку етапи її підготовки та отримати на кожному рівні обробки облікової інформації достатню інформацію для формування об'єктивної заключної думки про її достовірність.

Метою дослідження є визначення місця аналізу показників Звіту під час аудиту з

метою формування об'єктивного аудиторського висновку та відповідно надання необхідної інформації користувачам для прийняття управлінських рішень.

Викладення основного матеріалу дослідження. Важливе місце в процесі управління підприємством займає аналіз фінансової звітності, який є важливою складовою частиною в фінансовому аналізі, при дослідженні та оцінці господарської діяльності підприємства за звітний період. Аналіз використовується не саме як основа для прийняття управлінських рішень, але і як база для розробки господарської стратегії підприємства [1, с. 39].

Для здійснення аудиту необхідно розділити бухгалтерську звітність на сегменти та сформулювати підцілі аудиту в рамках кожного сегменту. В подальшому звітність послідовно розділяють на статі, статі – на рахунки бухгалтерського обліку, які впливають на формування показників відповідних статей, рахунки – на господарські операції, здійснення яких стало основою для записів на рахунках, це називається дезагрегування бухгалтерської звітності.

Стрімкий розвиток аудиторської діяльності в Україні, породжує проблему необхідності детальної методики проведення аудиту, яку можна було б застосовувати на практиці. В першу чергу це стосується методів збору, дослідження та обробки аудиторських доказів, зокрема тестування, вибіркового дослідження, в тому числі і аналізу, що представляє собою систему спеціальних знань, пов'язаних з дослідженням економічних процесів, які формуються під впливом об'єктивних економічних законів і факторів суб'єктивного порядку.

Становлення ринкової економіки в Україні, поява фінансових ринків об'єктивно сприяли розвитку такого важливого напрямку аналітичної роботи як фінансовий аналіз, в основі якого лежать аналіз і управління фінансовими ресурсами суб'єкта господарювання як основним і пріоритетним видом ресурсів. Зміст і основна цільова установка фінансового аналізу – оцінка фінансового стану та виявлення можливостей підвищення ефективності функціонування підприємства за допомогою раціональної фінансової політики.

Економічний аналіз має велике значення в аудиті, що було вже неодноразово доведено вітчизняними та зарубіжними теоретиками та практиками з аудиту. Як зазначає М.Я. Коробов, досвід розвинених ринкових країн свідчить, що аудит не може розглядатися ефективним засобом вивчення діяльності суб'єктів господарювання, якщо перевірка та ревізія господарської діяльності не містять елементів аналізу. Саме аналіз і прогнозування фінансового стану підприємства, його рентабельності, фінансової стійкості має розглядатися як кінцева мета аудиту.

Щодо ролі економічного аналізу в аудиті було присвячено багато наукових праць вітчизняних та зарубіжних науковців. Ми погоджуємось з думкою В.Я. Савченко [4, с.92], який вважає, що надаючи аудиторські послуги аудитори повинні спиратися на широкий спектр прийомів і методів економічного аналізу, основною метою якого в аудиті є визначення суті та змісту ділової активності клієнта, оцінка фінансово-господарських перспектив його функціонування в майбутньому.

З позиції аналізу ділова активність підприємства проявляється в характеристиці динамічності його розвитку, ефективності використання економічного потенціалу, і передбачає розрахунок відповідних аналітичних показників оборотності.

В аудиті метою економічного аналізу можна визнати обґрунтування фактичного значення показника господарської діяльності в статичній та в динамічній (від

ретроспективного до перспективного значення [6, с. 10]. Досягнення цієї мети за рахунок використання методичних прийомів економічного аналізу дозволяє аудиторів обґрунтувати свою думку по оцінці перевіряемого показника. Правильна оцінка показника, його коливань між фактичним розміром та запланованим (очікуваним) в наступному дає аудитору змогу надати рекомендації замовникові стосовно шляхів покращення його діяльності, залучення резервів та підвищення ефективності діяльності.

Пилипенко І.І. [3, с. 10] вважає, що економічний аналіз в аудиті несе на собі функцію доказовості, обґрунтованості вибору аудиторського висновку з одного боку, та є окремим продуктом аудиту, який, у вигляді консультацій, надається замовнику з метою покращення фінансового стану на підприємстві. Специфічним завданням економічного аналізу аудиту звітності слід вважати підтвердження реальності звітних даних, які оприлюднюються. Ми не можемо погодитись з цією думкою, тому що аудитор не повинен і не має права збирати докази, це не його компетенція, і в аудиті немає процесу доказування – ця функція покладається на слідчі органи та органи судової влади.

Попередні дослідження вітчизняних фахівців і науковців на тему господарського контролю довели, що аудит є методом господарського контролю, і не є окремо виділеною наукою. Проте, як навчальна дисципліна аудит має свій науковий апарат, однією із складових якого є методика аудиту. В свою чергу, методика аудиту ґрунтується на застосуванні різноманітних способів і прийомів вивчення фактів господарського життя підприємства. Необхідно зазначити, що одними із способів в аудиті є аналіз.

Останнім часом аудитори все частіше застосовують методичні прийоми економічного аналізу, запозичені з перекладених зарубіжних видань. Безумовно, слід використовувати зарубіжний досвід, але слід також пам'ятати, що деякі методичні підходи та базові коефіцієнти, які

використовуються зарубіжними аудиторами, реалізуються в економіці, яка вже має сталі економічні тенденції розвитку, спади та підйоми. Пряме ж використання цих методичних прийомів, особливо у сфері ринку цінних паперів, не завжди коректне, тому що відповідні ринки в Україні тільки започатковуються та мають певні особливості. Тому використання методів економічного аналізу повинно бути не тільки поміркованим, але і зваженим.

Основною метою аналізу грошових потоків підприємства є визначення рівня достатності формування грошових засобів, ефективності їх використання, а також збалансованості позитивного і негативного грошових потоків підприємства в часі та за обсягом. Аналіз руху грошових коштів може бути проведено за двома напрямками: аналіз абсолютних значень грошових потоків на підприємстві та аналіз відносних показників грошового потоку.

У процесі аналізу абсолютних значень руху грошових коштів розглядають наступні показники: надходження; витрати або платежі; чистий грошовий потік; структура грошового потоку по трьох основних сферах діяльності: операційній, інвестиційній та фінансовій; наявність грошових тентів на рахунку підприємства.

Цей аналіз може здійснюватись за двома методами: прямим та непрямим. Сутність першого полягає в тому, що послідовно розраховуються основні надходження та основні виплати грошових коштів, які утворюються в результаті здійснення господарської діяльності з розподілом на операційну, інвестиційну та фінансову діяльність. Аналіз руху грошових коштів цим методом дозволяє оцінити ліквідність підприємства, тому що рух коштів за рахунками надає можливість робити оперативні висновки відносно достатності коштів для оплати поточних зобов'язань. Разом з тим цей метод не розкриває взаємозв'язку між отриманим фінансовим результатом і зміною величини коштів на рахунках підприємства. Цей метод більш складніший, але і більш інформативний.

Другий метод, непрямий, базується на ідентифікації та обліку операцій, пов'язаних з рухом коштів, і вихідним моментом є чистий прибуток. При аналізі непрямим методом здійснюється коригування величини прибутку таким чином, що статті витрат, які не пов'язані з відтоком коштів, і статті доходів, які не супроводжуються їх протоком, не впливали на величину прибутку. Цей метод простіший у порівнянні з попереднім, так як оперує зміною даних, які містяться в Балансі та Звіті про фінансові результати.

У практиці фінансового управління діяльністю підприємств, в залежності від мети аналізу, можуть використовуватись обидва методи. Використання цих та інших коефіцієнтів дає можливість більш детально проаналізувати грошей потоки підприємства. Ними можна доповнити методики та підходи щодо оцінки загальної доходності суб'єкта господарювання, оцінки його фінансової стійкості.

При цьому важливе значення має аналіз грошових потоків у динаміці, так як неможливо зробити якісь висновки за результатами аналізу, не маючи даних про тенденції, що склалися протягом кількох попередніх періодів. Крім того, саме ретроспективний аналіз дозволяє краще зрозуміти фінансову політику підприємства і зробити відповідні прогнози на майбутнє. Отримані результати аналізу використовуються для виявлення резервів оптимізації грошових потоків підприємства та їх планування на майбутній період [76].

За результатами аудиту фінансової звітності неможливо формування аудиторського висновку без застосування методичних прийомів економічного аналізу.

Багато науковців наголошують на тому, що різноманітні способи і прийоми, які застосовуються аудитором, знаходять своє застосування і в багатьох інших науках. Так, наприклад, одними з методичних прийомів економічного аналізу є порівняння, експертні оцінки, групування та багато інших, які широко застосовуються в практиці кожного аудитора. Погоджуємось із думкою В.В. Ковальова, який зазначає: "В наш час практично неможливо відокремити прийоми і методи будь-якої науки

як властиві винятково їй – спостерігається взаємопроникнення наукових інструментаріїв різних наук” [2, с. 58]. Таким чином, взаємозв’язок і взаємопроникнення економічного аналізу та аудиту, спільність наукового інструментарію є очевидним.

Крім того, саме існування економічного аналізу як системи спеціальних знань дозволяє не тільки дослідити окремі ділянки або об’єкти аудиту, а також узагальнити дослідження у висновку, але й забезпечити системний і цілісний підхід при дослідженні економічних явищ і процесів, і дати комплексну оцінку діяльності суб’єкта господарювання.

На нашу думку, доцільно розглядати питання значення та місця економічного аналізу в аудиті

Таблиця 1. Роль та місце аналізу відповідно на кожному етапі взаємовідносин між аудиторською фірмою та клієнтом

№ з/п	Етап взаємовідносин між аудиторською фірмою та клієнтом	Роль та місце аналізу відповідно на кожному етапі взаємовідносин аудиторської фірми з клієнтом
1	Оцінка ринку аудиторських послуг та підбір клієнтів	Формування бази даних про потенційних клієнтів аудиторської фірми зумовлює застосування інформаційно-аналітичних процедур (збір інформації про клієнтів, визначення пріоритетів відносно того чи іншого потенційного клієнта). Аналітичні процедури в даному випадку неформалізовані та полягають у формуванні уявлення у керівництва про доцільність “завоювання” того чи іншого клієнта. Крім того, оцінку ринку аудиторських послуг доцільно вести не тільки потенційних клієнтів, а й аудиторських фірм-конкурентів. Такий збір та аналіз інформації є актуальним особливо для великих аудиторських фірм, які турбуються про власний імідж
2	Підготовка та заключення договору з клієнтом на проведення аудиту	Аналітичні (розрахункові) процедури на даному етапі виконуються у вигляді експрес-аналізу, основні мета якого – визначити, чи збереже клієнт – протягом майбутнього року свою платоспроможність, та відповісти на питання, чи здатний клієнт своєчасно розрахуватися згідно договору
3	Поточна робота з клієнтом у відповідності до умов договору	Аналізуються та визначаються: області потенційних ризиків, оптимізація послідовності аудиторських процедур для оцінки необхідних обсягів вибірки та інше. Тобто аналітичні процедури використовуються для оцінки обсягу роботи аудиторів, що залежить, як відомо, від багатьох факторів: виду діяльності клієнта, стану його системи обліку, внутрішнього контролю тощо
4	Аналіз причин часткової або повної втрати клієнта	На даному етапі необхідно ретельно проаналізувати існуючу ситуацію для можливості її виправлення та недопущення в майбутньому. Аналіз носить в основному якісний характер і повинен завершуватися за можливістю чіткого формулювання причин того, що відбулось, та виявлення осіб, відповідальних за ситуацію, що склалась

Розглянемо класифікацію методів економічного аналізу. На перші рівні класифікації виділяють неформалізовані та формалізовані методи аналізу. Перші – засновані на описуванні аналітичних процедур на логічному рівні, а не на суворо визначених аналітичних взаємозалежностях. Застосування цих методів характеризується певним

з двох сторін: з однієї – як методу наукового пізнання, на інформаційно-аналітичному рівні (збір даних – обробка (аналіз) – узагальнення у вигляді висновків), та з іншої сторони – з позиції застосування аудитором способів і прийомів на технічному етапі аудиту, які є методами економічного аналізу.

У таблиці 1 наведено визначення ролі та місця аналізу на етапах взаємовідносин між аудиторською фірмою та клієнтом, тобто етапах від збору даних про ринок аудиторських послуг та потенційних клієнтів аудиту, до збору та узагальнення інформації про діяльність клієнта в аудиторському висновку.

суб’єктивізм, оскільки велике значення мають інтуїція, досвід та знання аналітика. До іншої групи відносяться методи, в основі яких лежать досить суворі формалізовані аналітичні взаємозалежності [2, с. 58].

Наведемо коротку характеристику формалізованим методам та визначимо яким чином вони можуть застосовуватись в аудиті:

Елементарні методи факторного аналізу: ланцюгові підстановки; арифметичні різниці; балансовий; виділення ізолюючого впливу факторів; відсоткових чисел; диференціальний; логарифмічний; інтегральний; простих та складних відсотків. В межах аудиту ці методи використовуються, головним чином, для оцінки та прогнозування фінансового стану підприємства-клієнта, а також виділення основних факторів його покращення.

Традиційні методи економічної статистики: середніх та відносних величин; порівняння; групування; графічний; індексний; елементарні методи обробки рядів динаміки.

Математико-статистичні методи вивчення зв'язків: кореляційний, регресійний, дисперсійний, факторний, дискримінантний аналіз, коваріаційний та кластерний аналіз, статистичний аналіз, заснований на вибірках та ін. Ці методи застосовуються при прогнозуванні можливого збанкрутування, при оцінці тенденцій зміни основних показників підприємства та ін.

Методи економічної кібернетики та оптимального програмування – це методи системного аналізу та машинної імітації; лінійне, нелінійне, динамічне програмування та ін. В наш час роль цих методів в аудиті відносно невисока.

Економетричні методи: матричні методи; спектральний аналіз, методи теорії виробничих функцій і теорії міжгалузевого балансу.

Методи дослідження операцій і теорії прийняття рішень: методи дерев; теорії графів; сітьове планування та управління; теорія ігор; теорія масового обслуговування.

Більшість з наведених методів застосовуються для оцінки та прогнозування фінансового стану підприємства в сукупності з різного роду моделями. При цьому вирішуються наступні основні задачі: ідентифікація та кількісна характеристика фінансового стану; виявлення змін у фінансовому стані в просторово-часовому вимірі; виявлення основних факторів, які вплинули на зміну фінансового стану підприємства; прогнозування основних тенденцій у фінансовому стані.

Розглянемо більш детально зміст наведених методів аналізу в аудиті. Отже, найбільший за обсягом та трудомісткістю технологічний етап аудиту передбачає застосування різноманітних аналітичних процедур дослідження фактів господарської діяльності підприємства. Безпосередній зв'язок аналізу та аудиту з даної точки зору, можна визначити, якщо розглянути зміст аналітичних процедур, які застосовуються аудитором:

1. Порівняння фактичних показників за даними обліку та звітності: а) з плановими показниками, встановленими клієнтом; б) з прогнозними показниками, розрахованими аудиторською фірмою; в) з нормативними, середньогалузевими показниками та орієнтирами, які встановлюються законодавством, розрахованими клієнтом самостійно або запропонованими аудиторською фірмою.

2. Виявлення, оцінка та аналіз динаміки показників і аналітичних коефіцієнтів, які мають суттєве значення для оцінки фінансового стану підприємства та перспектив його розвитку.

Метод порівняння є одним з основних при виконанні аналітичних процедур, оскільки одна із задач аудитора – формування на основі опитування, вибірки, розрахунків ряду кількісних показників, ступінь достовірності яких розглядається аудитором як прийнятна, та порівняння їх із звітними даними. При цьому необхідно мати на увазі декілька загальних правил. По-перше, подібний аналіз рекомендується починати з оцінки системи планування та нормування, використовуваної клієнтом. Якщо, на думку аудитора, ця система не повністю відповідає необхідним вимогам, він має право висловити сумнів щодо достовірності та реальності планових і нормативних показників, а відповідно, і можливість використання їх в якості орієнтирів в порівняльному аналізі. По-друге, необхідно впевнитись в тому, що звітні показники не були змінені у відповідності з плановими, нормативними чи розрахунковими. Це досягається шляхом перехресного

співставлення облікових даних (первинні документи, реєстри, відомості, журнали, звітність). Можна орієнтуватись на систему взаємоув'язок форм бухгалтерської звітності.

Крім того, згідно з іншою класифікацією, методи економічного аналізу поділяються на загальнонаукові та специфічні. Так, до загальнонаукових методи економічного аналізу відносяться: індукція; дедукція; аналіз; аналогія; абстрагування; синтез; конкретизація. Окрім загальнонаукових, в економічному аналізі застосовуються і спеціальні методичні прийоми, які запозичені з інших галузей знань, особливо з статистики, математики та логіки: моделювання; вибірка; порівняння; функціонально-вартісний аналіз.

В практиці аудиту аналіз об'єктивно пов'язаний з синтезом. В досить тісному зв'язку з аналізом та синтезом знаходяться і ще дві категорії пізнання – індукція та дедукція.

За допомогою вказаних вище методів досліджуються показники господарської діяльності та фактори, що впливають на їх зміни. Слід звернути увагу, що вплив факторів може бути як індивідуальним, так і комплексним, системним. Тому аудитор повинен спочатку визначити кожен фактор окремо, врахувати його індивідуальний вплив на зміну показника, а потім розрахувати загальний вплив усіх факторів на даний показник. Тут дуже важливо не помилитися в оцінках впливу факторів (негативний або позитивний), коли в підсумку значення одного фактора може бути перекрите значенням інших факторів з протилежною оцінкою.

В економічному аналізі використовують значну кількість показників – від абсолютних до відносних, від показників статички до показників динаміки. Аудитору слід враховувати, що будь-який показник має невисоку релевантність, якщо він оцінюється не в співставленні з іншим значенням або з аналогічним показниками. Особливо це стосується показників динаміки. Багато аудиторів, досліджуючи динаміку того чи іншого показника, допускають типові помилки, наприклад: порівнюють значення показника за

нерівномірні відрізки часу (квартал з роком), або по нерівних інтервалах (показники 1999 року порівнюються, наприклад, з показниками 2002, 2003, 2004 року); багато практиків помиляються в інтервалах вибірок, які потім служать базою для порівняння, тощо. Особливо слід бути обережним з показниками, які виражені у вартісній оцінці. Для правильного висновку їх обов'язково слід приводити у порівняльний вигляд через індекси інфляції або індекси цін відповідних періодів. В протилежному випадку оцінка результатів аналізу буде невірною.

Слід також використовувати перерахунок планових показників, що дозволяє, при наступному порівнянні скорегованих планових та фактичних показників, вірно оцінити досягнення підприємства, включивши вплив факторів, які не залежать від нього. Перерахунок планових показників застосовується при способі ланцюгових підстановок або при застосуванні метода різниць.

Аудиторам необхідно звернути увагу на досить простий, але дуже корисний прийом матеріального балансу, за яким відображається дві групи взаємопов'язаних та врівноважених показників. Саме в аудиті звітності відома формула балансової рівноваги: залишок на початок періоду + збільшення показника за період = зменшення показника за період + залишок на кінець періоду, яка дає можливість не тільки визначити вплив елементів балансу, але і “зворотнім” шляхом вийти на початкові значення елементів балансу [6, с. 13].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Як результат нашого дослідження, визначимо яку ж роль та значення відіграє економічний аналіз для аудиторів. Економічний аналіз займає проміжне місце між збором даних та прийняттям управлінських рішень, а також допомагає:

– надати вірну оцінку стану об'єкта перевірки і показати, наскільки фактичні показники стану відрізняються від запланованих або від очікуємих;

– виявити можливість та шляхи переходу об'єкта перевірки з фактичного стану в очікуємий;

– виявити розмір та характер потенційних (або існуючих) резервів зростання ефективності господарювання об'єкта;

– виявити чинники, що негативно впливають на розвиток діяльності та фінансовий стан об'єкта перевірки і визначити ступінь їх впливу на показники господарювання;

– оцінити реальність планів та програм подальшого розвитку діяльності об'єкта перевірки.

Таким чином, економічний аналіз – це інструмент в руках аудитора, яким слід вміти користуватися і який вимагає від аудитора знань по його застосуванню. Результати аналізу безумовно будуть підставою для професійного судження аудитора, яке може виходити за рамки думки про фінансову звітність. Але слід пам'ятати, що будь-які результати економічного аналізу лише дають підставу для прийняття рішення і не можуть бути єдиною основою для його кінцевого варіанту.

Від якості та повноти проведеного економічного аналізу залежить не тільки правильність вибору виду аудиторського висновку (позитивний, умовно-позитивний, негативний або відмова від висновку), але і аргументованість такого вибору, що є синонімом аудиторського висновку.

В ході аудиту звітності не слід обмежуватися лише аналізом показників, які в ній містяться. Багато аудиторів практикують виключно застосування фінансового аналізу, зосереджуючись перш за все на вивченні фінансових результатів діяльності підприємства. Але слід мати на увазі, що аудитор, який висловлює власне професійне судження про перевірену звітність, повинен висловитися і про майбутнє функціонування перевіреного підприємства.

Список використаної літератури:

1. *Божков В.* Модифициране на информацията от финансовите отчети за целите на финансово-счетоводният анализ // Международна научно-практическа

конференция: Предизвикателствата пред стопанска отчетност, анализа и одита в процеса на присъединяване към европейския съюз, Свищов, 27-29 май 2004 г. – С. 39-47.

2. *Ковалёв В.В.* Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчётности. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 511 с.

3. *Пилипенко І.І., Редько О.Ю., Черкаський Ю.В.* Економічний аналіз в аудиті звітності. (Практичний посібник) Під ред. д.е.н. І.І. Пилипенка. – Київ, 2002.

4. *Савченко В.Я.* Аудит: Навчальний посібник. – К. КНЕУ, 2002. – 322 с.

5. *Цал-Цалко Ю.С.* Фінансова звітність підприємства та її аналіз: Навч. посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 360 с.

6. *Цветкова Н.М.* Звіт про рух грошових коштів: прямий та непрямий метод / Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник тез і текстів виступів на науковій міжнародній конференції. Ч. III. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 141.

7. *Чернелевский Л.М., Беренда Н.І.* Аудит. Навч. посібник. – К.: Міленіум, 2002. – 466 с.

8. *Шалімова Н.С., Невдаха Н.А.* Проблеми та напрямки використання фінансового аналізу в аудиті // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. Випуск 16. – Львів: ЛКА, 2004. – С.476-481.

9. *Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В.* Методика фінансового аналіза. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 208 с.

ПЕРЕЙМИВОВК (КАЛЮТА) Тетяна
Анатоліївна – аспірант Державної академії
статистики, обліку та аудиту

Наукові інтереси:

- проблеми теорії та практики аудиту;
- аудит Звіту про рух грошових коштів