

تقديم عام:

تستخدم المؤسسات الإقتصادية ضمن نشاطاتها اليومية مجموعة كبيرة من البيانات والمعلومات، فهي دائما بحاجة ملحة ومستمرة إلى قدر كبير من البيانات والمعلومات المحاسبية لأداء وظائفها بالكفاءة والفعالية اللازمين، ومما لا شك فيه أن النظام المحاسبي المعتمد يعد المصدر الرئيسي لتلك البيانات والمعلومات وغيرها التي يمكن إستخراجها من البيانات العديدة التي يسجلها المحاسب يوميا والمرتبطة بالأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، والتي تمثل أساسا هاما لإتخاذ أي قرار مستقبلي ناجح.

وبالرغم من أن المحاسبة المالية تضمن توفير وإتاحة مجموعة كبيرة من البيانات والمعلومات، إلا أنها عادة ما تكون غير كافية للقائمين على التسيير واتخاذ القرار في المؤسسة من أجل اعتماد القرارات التي تضمن لهم مستقبلا تحسين وضعية وأداء مؤسساتهم، لذلك يتم الإعتماد على تقنيات محاسبة التسيير من أجل معرفة اتجاهات التكلفة ومختلف الانحرافات في الأداء، وتساعد تقنيات محاسبة التسيير في الإجابة على أهم التساؤلات الضرورية لإتخاذ القرارات الصحيحة، والتي نذكر منها:

- ✓ ما هي تكلفة السلعة، المنتج أو الخدمة؟
- ✓ ماهي مكونات التكلفة التي يمكن الضغط عليها من أجل تحسين تنافسية المؤسسة؟
- ✓ كيف يساهم كل منتج/خدمة في المردودية الإجمالية للمؤسسة؟

1. نشأة و تطور محاسبة التسيير: لا شك أن محاسبة التسيير تعد ضمن مجموعة العلوم الحديثة التي تأصلت قواعدها ونظرياتها في الأونة المعاصرة، في أعماق التاريخ إلا أن جذورها تمتد بعيدا ، وإذا كان هناك شبه اتفاق حول النصف الأول من هذه العبارة فإن الجدول كبير حول تحديد المدى في النصف الثاني منها، فبينما يؤرخ البعض لظهور الوعر التكاليفي الحقيقي في عالم المال والأعمال بنهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي ومحاسبة التكاليف. وارتبطت بداية ظهورها بتوسع أحجام المؤسسات الإقتصادية وباجة الإدارة إلى البيانات الخاصة بحركة الأصول داخل المؤسسة، كما نجد أن هناك من الأبحاث ما يقدم الدليل على أن العديد من المبادئ والمفاهيم والأساليب الفنية التي تقوم عليها محاسبة التسيير في صورتها الحالية قد جري تطبيقها في بعض المصانع في القرن الرابع عشر في إطار ما كان يسمى آنذاك "المحاسبة الصناعية" كما أن طرقا بدائية لتحديد التكلفة قد جري استخدامها في القرن السادس عشر في بعض مشروعات التعدين في أوروبا وأن السجلات المالية لهذه المشروعات قد تضمنت بعض المفاهيم المعاصرة للتكاليف كالتكلفة الأولية Primary Cost ، وتكلفة الإنتاج Cost of Production... الخ. ويذهب البعض بعيدا إلى حد كبير فيري أن أنظمة للتكاليف في صورة أولية أو مبسطة قد تأكد استخدامها قبل الفراعنة وقدماء المصريين، فيقول البروفسور السوفياتي إيفان لاميكين إن المؤرخين وعلماء الآثار أثبتوا استخدام هذه الأنظمة الدفترية في القرن الثالث عشر قبل الميلاد لدى قدماء المصريين وفي فترة ما بين القرنين الخامس والثالث قبل الميلاد لدى الفينيقيين والفرس، وتأكد الاعتماد في مشروعات الدولة الرومانية القديمة ومحاسبة التكاليف على أنظمة أكثر تطورا.

المحور الأول.....مدخل إلى محاسبة التسيير

ورغم أن هناك عدة إشارات تدلل على قدم استخدام أنظمة ومفاهيم التكلفة إلا أنها لم تقدم أية تفصيلات عن مدى تطور أو بساطة هذه الأنظمة أو عن مدى ارتباط أو انفصال هذه الأنظمة بباقي أنظمة المعلومات في المشروع نفسه إن جاز القول ، وهو ما يجعل الحديث عن مثل هذا الاستخدام مهما ومشوبا بالضبابية، الأمر الذي يدفع البعض، ونحن بينهم، إلى تجاوز تلك الإشارات وإسقاط ذلك جزئيا عند الحديث عن تاريخ محاسبة التكاليف.

2. مفهوم محاسبة التسيير: من الصعب إيجاد تعريف مختصر لمحاسبة التسيير يحيط بموضوعها بشكل كامل ولكننا سنحاول بيان طبيعتها وموضوعها من خلال التعاريف التالية:

عرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG لسنة 1982 محاسبة التسيير على أنها تقنية لمعالجة المعلومات تهدف إلى:

- ✓ معرفة تكاليف مختلف الوظائف المتعلقة بالمؤسسة؛
- ✓ معرفة قواعد وأسس التقييم لبعض عناصر الميزانية؛
- ✓ شرح النتائج بحساب مختلف تكاليف المنتجات ومقارنتها مع سعر البيع الموافق عليه؛
- ✓ وضع التنبؤات المتعلقة بالتكاليف والمنتجات الجاري ؛
- ✓ الإطلاع على ما تحقق فعلا وشرح الانحرافات الناتجة (مراقبة التكاليف والموازنات،... إلخ).

أما المعهد البريطاني لمحاسبة التكاليف فيعرفها على أنها تختص بإثبات، إنشاء، عرض وتفسير المعلومات بشكل ملائم بهدف:

- ✓ صياغة الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة؛
- ✓ تخطيط ومراقبة النشاطات؛
- ✓ الاستعمال العقلاني للموارد؛
- ✓ تحسين الأداء وزيادة القيمة؛
- ✓ تطبيق حوكمة المؤسسة وممارسة الرقابة الداخلية.

وتعرف محاسبة التسيير بأنها نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها ويتم استخدام هذه التكلفة في تقويم الإنتاج والمخزون نهاية الفترة لإمكان إعداد القوائم المالية وكذلك تركز محاسبة التسيير على إنتاج المعلومات المالية وغير المالية التي تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء.

أما ناصر دادي عدون فعرفها كمايلي " محاسبة التسيير هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى المصادر الأخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة القرارات

المحور الأول.....مدخل إلى محاسبة التسيير

المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة".

بينت التعاريف المذكورة أنفاً وجود أهمية كبيرة لدور محاسبة التسيير في خدمة الأغراض الإدارية بالمقارنة مع هدف تحديد تكلفة الإنتاج، وعليه يمكن القول أن محاسبة التسيير تعتمد على مجموعة من المبادئ والإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف النظام، فهي تعمل على تجميع و تخصيص وتحليل تكاليف الإنتاج أو النشاط بهدف تحديد تكلفة وحدات الإنتاج، والتكاليف التي تحدث في الوحدات الاقتصادية المختلفة، و تقديم معلومات للأغراض الإدارية، بما فيها رقابة وتخطيط تكاليف الإنتاج.

الفرق بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

المعيار	المحاسبة المالية	محاسبة التسيير
الإلزامية	ملزمة	غير ملزمة
الدورية	سنوية من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر	حسب الحاجة
البيانات	تعتمد بيانات تاريخية	تعتمد بيانات تقديرية
طبيعة المعلومات	مالية	مالية وغير مالية
المستهدفون	أعليهم خارجيون مثل الحكومة، مصالح الضرائب، البنوك... الخ	داخليون مثل المديرين، المسؤولين، رؤساء المصالح... الخ

3. أهداف محاسبة التسيير: الهدف الأساسي لمحاسبة التسيير هو توفير المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة وفي الأوقات المناسبة، حيث تساهم في تقديم المعلومات المالية وغير المالية لدعم اتخاذ القرارات في سبيل التخطيط وتحقيق الأهداف طويلة الأجل، والتنظيم والرقابة والتقييم، وتعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير ذات أهمية كبرى خاصة للأطراف الداخلية بالمؤسسة، ويمكن حصر أهم الأهداف التي تسعى محاسبة التسيير إلى تحقيقها فيما يلي:

➤ قياس تكاليف الأداء: حيث إن دورة محاسبة التسيير تبدأ من تحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص بيانات التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر وذلك بغرض الوصول إلى تحديد تكلفة كل عنصر وكذلك تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل مراكز التكلفة أو لتحديد تكلفة كل منتج أو نشاط، وبالتالي تحديد التكاليف الإجمالية للإنتاج، لذا يعتبر قياس تكاليف الأداء وسيلة لتحقيق هدفين كبيرين للمؤسسة هما الرقابة والتخطيط .

➤ الرقابة على عناصر التكاليف: الهدف من الرقابة على عناصر التكاليف هو تمكين الإدارة من تتبع هذه العناصر واكتشاف أي سوء استخدام لعوامل الإنتاج المتاحة ودراسة مسبباته واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنه، وهذا يتطلب وضع دورات مستندية ووضع معايير للتكاليف وإمكانية تحويل البيانات المتوفرة في الدورات المستندية إلى معلومات تقدم للمستويات الإدارية في الوقت المناسب.

- **المساهمة في تسعير المنتجات:** يمكن لمحاسبة التسيير أن تقدم أن تقدم بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من السلع المنتجة أو الخدمة المقدمة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير، حيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج، وتحقيق ربح معين يتحدد تبعاً للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة .
- **المساعدة في اتخاذ القرارات:** إن الإدارة الناجحة هي الإدارة التي تستطيع اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وبالتأكيد فإن القرار المناسب والصحيح يعتمد على معلومات صحيحة ودقيقة وفي الوقت المناسب وهذا يعتبر من الأهداف الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف، وفي هذا المجال لا يعتمد محاسب التكاليف في المعلومات التي يقدمها للإدارة على البيانات التاريخية المتوفرة في السجلات المحاسبية بل يضيف إليها معلومات تعتمد على خبرته الشخصية وتوقعاته المستقبلية للظروف المتوقع أن تسود في المستقبل. كما أن الاعتماد على البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف عند إعداد القوائم المالية التي تمكن المستخدمين الخارجيين والجهات الحكومية والأطراف الخارجية الأخرى من اتخاذ قرارات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة.
- 4. **مفاهيم أساسية في التكاليف:** تحتوي التقارير المحاسبية على مفاهيم ومصطلحات متنوعة للتكلفة، ومن يستوعب هذه المفاهيم والمصطلحات من المديرين يستطيع استخدام المعلومات المتوفرة بشكل أفضل، والفهم العام لمعنى التكلفة يسهل الاتصال بين المحاسبين ومتخذي القرار في المؤسسة الاقتصادية، لذا من الضروري التعرف على المفاهيم الأساسية للتكلفة.
- **مفهوم التكلفة وسعر التكلفة:** هناك تباين واختلاف كبير بين الاقتصاديين والمحاسبين حول مفهوم التكاليف، حيث يوجد هناك بعض الخلط بين المفاهيم (المصاريف، الأعباء، التكاليف) لهذا ارتأينا قبل التطرق إلى دراسة وتحليل التكاليف وسعر التكلفة أن نوضح الفرق بين هذه المفاهيم الثلاثة وفق ما يلي :
- **المصاريف :** هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة (النقود)، والمصرفوف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل لهذه النقود، ومن الوهولة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكناً إلا على المدى الطويل نظراً لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقداً أو العكس بالنسبة للإيرادات.
- **الأعباء :** العبء يقابله الناتج فهما يعملان على تحديد نتيجة الدورة، ومن بين الأعباء : استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الإهلاك... الخ ، في حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصيغة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم، إذن فالعبء هو نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء.
- **التكاليف :** هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، أو هي تلك النفقات المتعلقة بالإنتاج والتي تقابل مع الإيرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج. والتكلفة هي الموارد المضحية بها لتحقيق هدف معين

المحور الأول.....مدخل إلى محاسبة التسيير

كإنتاج البضائع وتأدية الخدمات، ولكن عند تسجيلها في الدفتر فهناك حالتان إما تسجل أصل أو نفقة: أصلاً عندما يكون للتكاليف منافع مستقبلية ونفقة عندما تستهلك منافع التكلفة في نفس الفترة المحاسبية.

✓ مفهوم سعر التكلفة: هي مجموع التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة إبتداء من إنطلاق عمليات إعداده إلى مرحلة وصوله إلى المرحلة النهائية أو هو عبارة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاماً وقابلًا للبيع، كما يعبر عن إنتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه، وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية، وهذا بسبب إختلاف وظائف كل منها، فسعر التكلفة في المؤسسات الصناعية يضم: تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع، أما في المؤسسات التجارية فسعر التكلفة يتكون من: تكلفة شراء الوحدات المباعة ومصاريف التوزيع.

ويمكن حساب التكاليف و سعر التكلفة في المؤسسة حسب النشاط كما يلي:

مؤسسة تجارية:

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + (مصاريف التوزيع المباشرة + مصاريف التوزيع غير المباشرة)

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + (مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف الشراء غير المباشرة)

مؤسسة صناعية:

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + (مصاريف التوزيع المباشرة + مصاريف التوزيع غير المباشرة)

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + (مصاريف الإنتاج المباشرة + مصاريف الإنتاج غير المباشرة)

مؤسسة خدمية:

سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة .

5. تصنيف التكاليف: حسب ما جاء في تعريف التكاليف فإن هذه الأخيرة هي كل ما ينفق من أجل عملية إنتاجية معينة، ولهذا فإننا نجد عدة تصنيفات للتكاليف هي كالتالي:

➤ تصنيف عناصر التكاليف حسب طبيعتها : في ضوء هذا التصنيف تقسم عناصر التكاليف تبعاً لطبيعتها

عوامل الإنتاج وفق ما يلي:

- المواد: وهي المواد الأولية أو العناصر اللازمة لتكوين السلعة وتنقسم إلى :
 - مواد مباشرة: تدخل في تشكيل السلعة ويمكن تحديد نصيب كل وحدة منتجة منها بدقة، مثل القماش في صناعة الملابس، الجلد في صناعة الأحذية، الخشب في صناعة الأثاث.

المحور الأول.....مدخل إلى محاسبة التسيير

- مواد غير مباشرة: تدخل في تصنيع الوحدة بشكل غير جوهري ولا يمكن تحيد نصيب الوحدة المنتجة منها بدقة، مثل المواد الطاقوية، الزيوت، مواد التشحيم ومواد النظافة... الخ.
 - الأجور (العمال) : وهي عبارة عن الأجور التي تدفع للعمال الذين يؤدون العمل، ويمكن تقسيم الأجور إلى :
 - أجور مباشرة : تمثل أجور العمال الذين يعملون على آلات الإنتاج أو يتولون مهمات تتعلق بالوحدات، بحيث يمكن معرفة الزمن الذي يستغرقه أحدهم في مهمته الإنتاجية، مثل أجور النجارين في ورشة صناعة الأثاث، أو أجور التقنيين في ورشة التركيب، أو أجور الخياطين في ورشة الخياطة.
 - أجور غير مباشرة : وتتمثل في تلك الأجور المدفوعة للعاملين في مهام المساندة (لا يعملون مباشرة في الإنتاج) مثل أجور عمال النظافة أو أجور الإداريين والمشرفين في المؤسسة.
 - الخدمات الأخرى : وهي مصاريف أو نفقات تتعلق بالنشاط الإنتاجي أو التسويقي أو الإداري، ويمكن تقسيمها كما يلي:
 - خدمات مباشرة : وهي التكلفة اللازمة بشكل مباشر لإنتاج المنتج ،مثل تكلفة التصميمات الهندسية لسلعة معينة، تكاليف البحوث والتطوير الخاصة بسلعة أخرى.
 - خدمات غير مباشرة : وهي التكاليف المتعلقة بالمصنع (مجموعة المنتجات) مثل تكاليف الإيجار مصاريف الصيانة ... الخ.
- تصنيف عناصر التكاليف حسب الوظائف :

- من المتفق عليه أن الوظائف الرئيسية لأي مؤسسة لا تخرج عن : التموين؛ الإنتاج؛ التسويق؛ الإدارة والمالية . وتتحمل المؤسسة في سبيل قيامها بكل وظيفة من تلك الوظائف مجموعة من النفقات ، ولكي تتمكن من قياس تكلفة كل وظيفة يجب الربط بين عناصر التكاليف والوظائف كما يلي:
- عناصر تكاليف التموين: وتتضمن تكاليف شراء المواد المختلفة من ثمن الشراء إلى مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة، والتي تحدد التكلفة النهائية للمواد.
 - عناصر تكاليف الإنتاج : يتطلب التمييز بين عناصر التكلفة وربطها بالوظيفة الإنتاجية تحديد كل ما يتبع الوظيفة الإنتاجية من مراكز إنتاج ومراكز خدمات إنتاجية، وتشتمل تكاليف الإنتاج ثلاثة عناصر رئيسية هي: تكلفة المواد، تكلفة العمالة وتكلفة الخدمات الأخرى ؛
 - عناصر تكاليف التسويق : تتضمن وظيفة التسويق جميع المجهودات التي تبذلها إدارة البيع والتوزيع منذ استلام المنتجات التامة من مراكز الإنتاج حتى توصيلها إلى يد المستهلك النهائي، وتشمل هذه التكاليف تكلفة المواد مثل مواد التعبئة والتغليف، والأدوات الكتابية والمطبوعات تكلفة العمالة (الأجور والمرتببات الخاصة بالعاملين في أقسام البيع والتوزيع)، والمصاريف التسويقية الأخرى مثل إيجار المعارض، إهلاك وصيانة وسائل النقل الخاصة بأقسام البيع،... إلخ؛
 - عناصر التكاليف الإدارية : تهدف هذه الوظيفة إلى تقديم الخدمات لكافة إدارات المشروع، وتشمل تكلفة المواد (أدوات الكتابة، المطبوعات،... إلخ)، مصاريف المستخدمين (أجور العاملين في الأقسام الإدارية

المحور الأول.....مدخل إلى محاسبة التسيير

والتمويلية)، والمصاريف الإدارية الأخرى مثل : الفوائد والعمولات البنكية، إهلاكات المباني والعتاد الإداري ومصاريف التأمين عليها.

➤ تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج :

في ضوء هذا التصنيف تقسم عناصر التكاليف إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة:

- التكاليف المباشرة: تشمل التكاليف المباشرة على جميع النفقات التي تصرف خصيصا من أجل وحدة المنتج النهائي، أي أن عناصر التكاليف المباشرة يمكن تخصيصها بأكملها لمنتج معين، أو التي يمكن ربطها بصورة مباشرة وبسهولة بوحدات المنتج النهائي، مثل الخيوط والقماش في صناعة الملابس، الخشب في صناعة الأثاث، الحديد في صناعة الآلات الصناعية، أجور عمال الإنتاج،... إلخ؛
- التكاليف غير المباشرة: تمثل التكاليف غير المباشرة النفقات أو المصاريف التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدات المنتج النهائي، أي أنها عبارة عن التكاليف التي لا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة، ولكن من أجل مركز معين أو مجموعة من مراكز المشروع ككل، مثال الزيوت والشحوم، قطع الغيار والصيانة ، أجور الإداريين،... إلخ.

➤ تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط :

تنقسم عناصر التكاليف على حسب علاقة العنصر بحجم النشاط إلى ثلاث مجموعات:

- التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي لها علاقة طرديا مع التغير في حجم النشاط فزيادة حجم الإنتاج يؤدي إلى زيادة قيمة عناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة، وزيادة حجم المبيعات يؤدي أيضا إلى زيادة قيمة عناصر تكاليف التوزيع المتغيرة.
- التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي تبقى دون تغير في مجموعها بصرف النظر عن التغير في حجم النشاط، وإن كان نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير باتجاه عكسي للتغير في حجم النشاط.
- التكاليف شبه المتغيرة: هي التكاليف التي بها جزء متغير وجزء ثابت، فهي تتغير جزئيا مع تغير مستوى النشاط، ويبقى عدد كبير من بنود تلك التكاليف ثابت حتى مستوى معين من النشاط، ثم يتغير بعد ذلك بالزيادة مع زيادة مستوى النشاط، مثال فاتورة الهاتف جزء ثابت (رسوم الاشتراك) وجزء متغير (رسوم المكالمات).