



全国成人高等教育规划课程教材

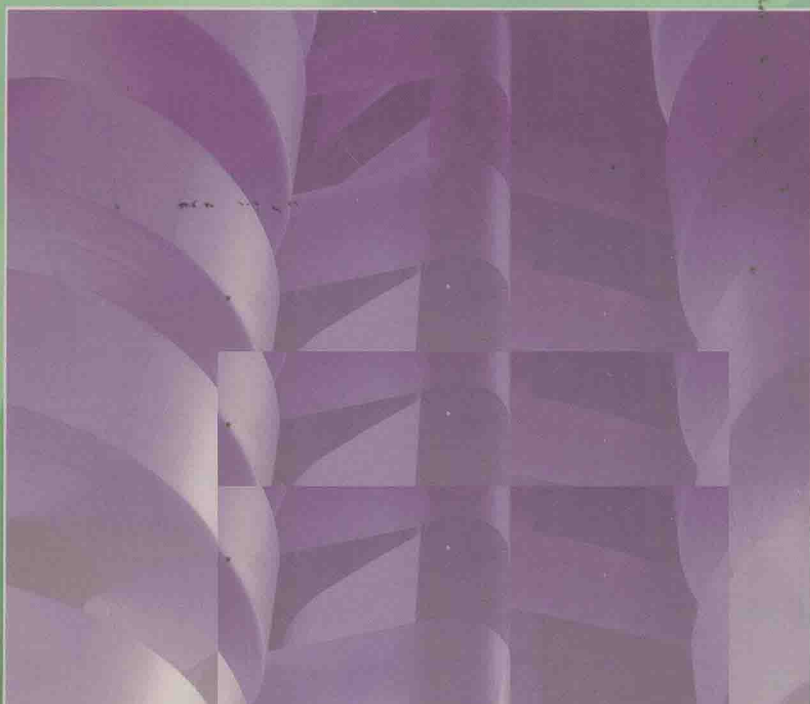
管理会计

(第二版)

教育部高等教育司 组编

吴大军 主编

牛彦秀 副主编



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

全国成人高等教育规划课程教材

管 理 会 计

Guanli Kuaiji

(第二版)

教育部高等教育司 组编

吴大军 主编

牛彦秀 副主编



高等教育出版社·北京
HIGHER EDUCATION PRESS BEIJING

内容简介

本书是教育部高教司组织编写的全国成人高等教育经济、管理类规划教材之一,是依据《全国成人高等教育管理会计课程教学基本要求》编写的。

本书以现代企业所处的市场环境为背景,以企业为主体,围绕现代会计系统中体现预测、决策、规划、控制和考核评价等职能的工作领域,系统地介绍了现代管理会计的基本理论、基本方法和实用操作技术。全书共十三章,包括:总论、成本性态分析、变动成本法、本量利分析、预测分析、短期经营决策、项目投资决策、全面预算、成本控制、责任会计、存货控制、作业成本法和战略管理会计等。

本书内容全面,文字表述通俗易懂,理论联系实际,适合成人教育的本专科学生学习,也可供其他专业学生和会计管理人员参考。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计 / 吴大军主编;教育部高等教育司组编. —2版. —北京:高等教育出版社, 2011. 5

ISBN 978-7-04-027338-0

I. ①管… II. ①吴…②教… III. ①管理会计—成人高等教育—教材 IV. ①F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 030165 号

策划编辑 孙乃彬
版式设计 范晓红

责任编辑 武君红
责任校对 王 雨

封面设计 杨立新
责任印制 刘思涵

责任绘图 杜晓丹

出版发行 高等教育出版社
社 址 北京市西城区德外大街 4 号
邮政编码 100120
印 刷 北京明月印务有限责任公司
开 本 787 × 960 1/16
印 张 29.5
字 数 510 000
购书热线 010-58581118
咨询电话 400-810-0598

网 址 <http://www.hep.edu.cn>
<http://www.hep.com.cn>
网上订购 <http://www.landaco.com>
<http://www.landaco.com.cn>

版 次 1999 年 6 月第 1 版
2011 年 5 月第 2 版
印 次 2011 年 5 月第 1 次印刷
定 价 39.80 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究
物 料 号 27338-00

出版说明

为了加强成人高等教育教学的宏观管理,指导并规划成人高等教育的教学工作,保证达到培养规格,教育部于今年4月颁布了全国成人高等教育公共课和经济学、法学、工学等学科门类主要课程的教学基本要求。教学基本要求是成人高等教育的指导性教学文件,是成人高等教育开展有关课程教学工作和进行教学质量检查的重要依据。为了更好地和更迅速地贯彻这个教学基本要求,我司又组织制订了全国成人高等教育主要课程教材建设规划。经过有关出版社论证申报和教育部组织的成人教育专家评审,确定了各门课程教材的主编人选及承担出版任务的出版社。

承担任务的出版社,遴选了学术水平高、有丰富成人教育经验的专家参加教材及教学辅助用书的编写和审定工作。新编教材尽可能符合成人学习特点,较好地贯彻了成人高等教育教学基本要求。推广使用这套教材,对于加强成人高等教育的教学工作,提高教学质量,促进成人高等教育的改革与发展具有十分重要的意义。

首批完成的有公共课和经济学、法学、工学三大学科门类共81门主要课程的教材。由于此项工作是一项基础性工作,具有一定的开创性,可能存在不完善之处。我司将在今后的教学质量检查评估中,及时总结经验,认真听取各方反馈意见,根据教学需要,适时组织教材的修订工作。

教育部高等教育司

1998年12月1日

第二版前言

近年来,企业会计的理论与实践发生了巨大的变化,进一步证实了“经济越发展,会计越重要”这一论断的正确性。作为当代企业会计两大分支之一的管理会计,也有了很大的发展,越来越受到人们的重视。为了适应管理会计理论与实践的发展,满足管理会计教学的需要,本书参考笔者主编的普通高等教育“十一五”国家级规划教材《管理会计》(东北财经大学出版社,2007年版),结合会计学专业成人教育和继续教育的特点,在第一版的基础上对教材进行了全面修订。

与第一版教材相比,本次修订补充了新内容,实现了知识更新,并对章节结构进行了全面调整,力争做到体系框架安排更臻完善、合理。其中决策、预算等章节调整幅度较大,增设了作业成本法和战略管理会计等内容,并将原在长期投资决策一章中介绍的货币时间价值列为附录。对教材中的关键理念与基本方法,进行了深入浅出的表述。凡能与我国管理会计实务结合的方法都按最新规范编写,做到理论密切联系实际。同时,本书的编写体例体现了以人为本和人性化的思路,更便于学生自主学习。

为确保教材质量,本书大量吸收了近年来国内外管理会计理论研究的最新成果,系统介绍了经实践证明行之有效和具备现实可操作性的会计预测、决策、规划、控制、考核评价的先进方法。各章例题均标明题目、已知条件、要求和解题过程,使解题步骤清晰,逻辑关系突出,规范科学,为学生学习、掌握和指导课后作业的完成和参与考核、考试提供了可供参考的范例。在讨论利用现代电子计算机技术进行管理会计定量分析时,分析了现有财务函数与手工计算环境下相关指标计算处理方法上的差异和形成的原因。此外,本着客观介绍、公正评价和拓展视野的原则,对目前尚无定论但书中又无法回避的有争议问题进行了妥善处理。

本书正文共十三章,其中,前四章交代了管理会计的基本原理和传统管理会计的基本方法;第五章至第十一章分别讨论管理会计各项职能在实践中的

应用程序与具体操作方法;第十二章和第十三章集中介绍管理会计发展的新领域。

本书由吴大军教授任主编,牛彦秀教授任副主编。其中,吴大军负责大纲的制订和体例的设计,并编写第一章、第三章、第七章、附录;牛彦秀编写第十一章、第十二章、第十三章;耿云江编写第二章、第四章、第五章、第六章;熊伟编写第八章、第九章、第十章。牛彦秀对初稿的部分稿件进行了初审,吴大军对全部书稿进行了最后的修改、增补、总纂及审校定稿。

本书在编写过程中,参阅了国内外许多管理会计专家学者的最新研究成果,在此一并表示感谢。

限于作者水平,书中难免存在纰漏或不当之处,恳请读者批评指正。

编者

2010年5月

第一版前言

1998年,国家教育部高教司制定发布了《全国成人高等教育经济学主要课程教学要求》(以下简称《教学要求》),并就按照上述《教学要求》编写相关课程的统编教材进行了招投标工作。本书是高教司组织编写的中标教材之一。

本书以充分体现《教学要求》中有关“管理会计课程教学基本要求”的具体规定为依据,广泛吸收国内外管理会计学教材的科学成分,并按照成人教育的特点和大专培养目标设计教材知识点的分布和编写的体例;使用了与“管理会计课程教学基本要求”口径一致的术语及概念;精心安排了例题、复习思考题和练习题。该书具有内容完整、结构科学、重点突出,难点交代清楚、文字通俗易懂、理论结合实际的特点,便于教师组织课堂教学和学生安排自学与复习。

本书可作为国内成人高等教育中管理会计课程的指定教材,亦可作为在职财会管理人员自学管理会计科目的参考用书。

参加本书编写的人员有东北财经大学吴大军同志(编写第一章、第三章、第七章和附录)、山东大学郭子亭同志(编写第二章、第六章和第十一章)、北京经济管理干部学院赵国忠同志(编写第八章、第九章和第十章)和高等教育出版社梁琦同志(编写第四章和第五章)。初稿完成后,由吴大军同志对全书进行了修订和总纂。

在本书编写的过程中,我们参考了大量文献资料,恕不能一一列举,在此仅向有关作者致谢。另外,本书参考了由吴大军主编的1996—1998年全国会计师考试使用的统编教材《管理会计》(因特殊原因,该书没有作者的署名)的部分内容、结构,在此一并说明。

由于我们的学识水平有限,书中难免存在不尽人意之处,望读者不吝赐教,以便再版时修订。

编者

1999年4月

目 录

第一章 总论	1
第一节 管理会计的一般概念	2
第二节 管理会计的产生与发展	6
第三节 管理会计的基本假设与基本原则	12
第四节 管理会计与财务会计的关系	15
复习思考题	19
第二章 成本性态分析	20
第一节 成本及其分类	21
第二节 成本性态	24
第三节 成本性态分析的程序和方法	35
复习思考题	44
练习题	45
第三章 变动成本法	47
第一节 成本计算的含义与分类	48
第二节 变动成本法概述	50
第三节 变动成本法与完全成本法的区别	52
第四节 两种成本法分期营业利润差额的变动规律	67
第五节 变动成本法的优缺点及其在实践中的应用	74
复习思考题	79
练习题	79
第四章 本量利分析	80
第一节 本量利分析概述	81
第二节 本量利关系的基本关系式	82
第三节 单一品种的本量利分析	85
第四节 多品种条件下的本量利分析	95
复习思考题	98
练习题	98
第五章 预测分析	100
第一节 预测分析概述	101

第二节	销售预测	104
第三节	利润预测	113
第四节	成本与资金需要量的预测	120
复习思考题	.....	124
练习题	.....	124
第六章	短期经营决策	125
第一节	决策分析概述	126
第二节	短期经营决策的相关概念	130
第三节	生产决策(1)——是否生产的决策	139
第四节	生产决策(2)——生产什么的决策	152
第五节	生产决策(3)——怎样生产的决策	158
第六节	定价决策	161
复习思考题	.....	168
练习题	.....	169
第七章	项目投资决策	171
第一节	投资概述	172
第二节	财务可行性要素的估算	179
第三节	投资项目财务可行性评价指标的测算	195
第四节	项目投资决策方法及其应用	220
复习思考题	.....	233
练习题	.....	234
第八章	全面预算	238
第一节	全面预算概述	239
第二节	全面预算的编制	243
第三节	预算编制的具体方法	272
复习思考题	.....	283
练习题	.....	283
第九章	成本控制	285
第一节	成本控制概述	286
第二节	标准成本的制定	293
第三节	成本差异计算、分析与处理	299
复习思考题	.....	309
练习题	.....	309

第十章 责任会计	311
第一节 责任会计概述	312
第二节 责任中心的设置与业绩考核	315
第三节 责任预算、责任报告与业绩考核	325
第四节 内部转移价格	333
复习思考题	340
练习题	340
第十一章 存货控制	342
第一节 存货控制概述	343
第二节 材料的定量控制模型及其应用	349
第三节 生产的定量控制模型及其应用	356
复习思考题	359
练习题	359
第十二章 作业成本法	361
第一节 作业成本法的产生背景及相关概念	362
第二节 作业成本计算	368
第三节 作业成本管理	375
复习思考题	386
练习题	387
第十三章 战略管理会计	390
第一节 战略管理会计概述	391
第二节 战略管理的基本体系及战略管理会计研究的内容	395
第三节 战略管理会计在实际中的应用	409
复习思考题	416
练习题	416
附录 货币时间价值	420
附表一 复利终值系数表	442
附表二 复利现值系数表	446
附表三 年金终值系数表	450
附表四 年金现值系数表	454

第一章 总 论



【内容提要】

本章主要介绍管理会计的定义、职能、基本内容等基本概念;介绍管理会计的历史沿革、形成与发展的原因,管理会计的发展阶段及其趋势,讨论管理会计的基本假设与基本原则;比较管理会计与财务会计之间的联系与区别。

第一节 管理会计的一般概念

学习管理会计,首先必须明确管理会计的一系列基本概念。本节主要介绍管理会计的定义、职能及其基本内容等相关概念。

一、管理会计的定义

管理会计可以从狭义和广义两个方面去理解。

(一) 狭义管理会计的定义

狭义的管理会计,又称微观管理会计,是指在当代市场经济条件下,以强化企业内部经营管理,实现最佳经济效益为最终目的,以现代企业经营活动及其价值表现为对象,通过对财务等信息的深加工和再利用,实现对经济过程的预测、决策、规划、控制、责任考核评价等职能的一个会计分支。

应当从以下几个方面去理解狭义管理会计的定义:

(1) 管理会计的工作主体是现代企业,而其又处在现代市场经济条件下。从现代系统论的角度看,现代市场经济的变化不仅对管理会计的产生起到了积极的作用,而且还不断地提出新的要求,促进了管理会计的发展。

(2) 管理会计的奋斗目标是确保企业实现最佳的经济效益。

(3) 管理会计的对象是企业的经营活动及其价值表现。

(4) 管理会计的手段是对财务信息等进行深加工和再利用。

(5) 管理会计的职能必须充分体现现代企业管理的要求。

(6) 管理会计与企业管理的关系是部分与整体之间的从属关系。

(7) 管理会计的本质既是一种侧重于在现代企业内部经营管理中直接发挥作用的会计,同时又是企业管理的重要组成部分,因而也有人称其为“内部经营管理会计”,简称“内部会计”。

(8) 管理会计是现代企业会计系统中与传统财务会计相对立的概念。

总之,管理会计就其客观内容而言,不过是现代会计系统中区别于传统会计,能够更明显、更集中地体现会计预测经营前景、参与经营决策、规划经营方针、控制经济过程、考核评价责任业绩等内在功能的那部分工作内容。显然,将管理会计作为现代会计的范畴去考察,将其同现代经济环境、现代经济管理实践的特点联系起来,有助于一系列管理会计基本问题的圆满解决。

本书主要讨论狭义的管理会计问题。

(二) 广义管理会计的定义

广义的管理会计,是指用于概括现代会计系统中区别于传统会计,直接体

现预测、决策、规划、控制和责任考核评价等会计管理职能的那部分内容。

在财务会计的内容相对稳定,而管理会计的发展尚未定型的情况下,广义管理会计的定义可以比较方便地为管理会计划定一个大致的范畴,从而使不同的学术观点统一在相对宽松的框架内,便于彼此取长补短,有助于推动管理会计理论的发展。

广义管理会计的定义有助于更好地对目前已经初见端倪的战略管理会计、宏观管理会计和国际管理会计进行定位,合理地界定它们的归属。

但广义管理会计的定义也存在口径过于宽泛、界限过于模糊、现实性比较差的缺点。由于这个定义采用排除法来界定管理会计,就容易把原本不应划归管理会计范畴的其他会计分支统统吸纳到管理会计门下,使“管理会计”成了无所不包的大杂烩,导致理论研究的庸俗化。

(三) 管理会计学的定义

在学习本门课程时,必须将管理会计与管理会计学作为两个不同的概念来对待。这是因为管理会计属于现代企业会计工作实践的范畴,而管理会计学属于会计学分类的范畴,是有关管理会计工作经验的理论总结和形成的理论知识体系。

(四) 关于管理会计定义的其他观点

1. 西方学者的观点

尽管管理会计的理论和实践最先起源于西方社会,但迄今为止在西方尚未形成一个统一的管理会计定义。有人将管理会计描述为“向企业管理当局提供信息以帮助其进行经营管理的会计分支”,也有人认为“管理会计就是会计与管理的直接融合”。

美国会计学会于1958年和1966年先后两次为管理会计作出了如下定义:“管理会计是指在处理企业历史和未来的经济资料时,运用适当的技巧和概念来协助经营管理人员拟订能达到合理经营目的的计划,并作出能达到上述目的的明智的决策。”显然,他们将管理会计的活动领域限定于微观,即企业环境。

从20世纪70年代起,西方许多人将管理会计描述为“现代企业会计信息系统中区别于财务会计的另一个信息子系统”。

1981年,全美会计师协会下设的管理会计实务委员会指出:管理会计是向管理当局提供用于企业内部计划、评价、控制,以及确保企业资源的合理使用和经管责任的履行所需财务信息的确认、计量、归集、分析、编报、解释和传递的过程。该委员会同时指出管理会计同样适用于非营利的机关团体。这一定义扩大了管理会计的活动领域,指明管理会计的活动领域不应仅限于“微

观”,还应扩展到“宏观”。

1988年4月,在国际会计师联合会下设的财务和管理会计师委员会发表的《论管理会计概念(征求意见稿)》一文中明确表示,“管理会计可定义为:在一个组织中,管理部门用于计划、评价和控制的(财务和经营)信息的确认、计量、收集、分析、编报、解释和传输的过程,以确保其资源的合理使用并履行相应的经营责任”。

1982年,英国成本与管理会计师协会给管理会计下了一个范围更为广泛的定义,认为除了外部审计以外的所有会计分支(包括簿记系统、资金筹措、编制财务计划与预算、实施财务控制、财务会计和成本会计等)均属于管理会计的范畴。

2. 我国学者的观点

20世纪70年代末80年代初,西方管理会计学的理论被介绍到我国。我国会计学者在解释管理会计定义时,提出如下典型观点:

(1) 余绪缨教授于1982年提出:管理会计是从传统的、单一的会计系统中分离出来,与财务会计并列的独立学科……(是)一门新兴的综合性的边缘科学。

(2) 李天民教授在1995年指出:管理会计是通过一系列专门方法,对企业财务会计、统计及其他有关资料进行整理、计算、对比和分析,是企业内部各级管理人员能据以对各个责任单位和整个企业日常和未来的经济活动及其发出的信息进行规划、控制、评价与考核,并帮助企业管理当局作出最优决策的一整套信息系统。

(3) 汪家祐教授在1987年写道:管理会计是西方企业为了加强内部经营管理,实现利润最大化这一企业经营目标的最终目的,灵活运用多种多样的方式方法,收集、储存、加工和阐明管理当局合理地计划和有效地控制经济过程所需要的信息,围绕成本、利润、资本三个中心,分析过去、控制现在、规划未来的一个会计分支。

(4) 1999年,余绪缨又提出:管理会计是将现代化管理与会计融为一体,为企业的领导者和管理人员提供管理信息的会计。它是企业管理信息系统的一个子系统,是决策支持系统的重要组成部分。

二、管理会计的职能

某一事物的职能是指客观存在于该事物内部,不以人的主观意志为转移的固有功能或属性。在现实生活中,不同的人对同一事物职能的表述往往有一定差别。这是因为:一方面,人们观察事物的角度和立场不同,或认识能力

有差异;另一方面,客观事物本身处于不断的发展变化中,其职能会有所变化,导致不同时期人们对其职能的认识不同。

作为现代企业管理重要内容的管理会计,其职能必然受到企业管理职能的约束。但目前人们对企业管理的职能尚缺乏统一的认识,因而对管理会计职能的表述也存在一定差异。

多数意见认为,企业管理具有预测、决策、规划、控制和考核评价等五项职能。也有人认为企业管理的职能应当是以下四项,即计划、组织、指导和考核。

管理会计的职能是指管理会计实践本身客观存在的必然性所决定的内在功能。按照企业管理五项职能的观点,可以将管理会计的主要职能概括为以下五个方面:预测经济前景、参与经济决策、规划经营目标、控制经济过程和考核评价经营业绩。

(一) 预测经济前景

预测是指采用科学的方法预计、推测客观事物未来发展必然性或可能性的行为。管理会计发挥预测经济前景的职能,就是按照企业未来的总目标和经营方针,充分考虑经济规律的作用和经济条件的约束,选择合理的量化模型,有目的地预计和推测未来企业销售、利润、成本及资金的变动趋势和水平,为企业经营决策提供第一手信息。

(二) 参与经济决策

决策是在充分考虑各种可能的前提下,按照客观规律的要求,通过一定程序对未来实践的方向、目标、原则和方法作出决定的过程。决策既是企业经营管理的核心,也是各级各类管理人员的主要工作。由于决策工作贯穿于企业管理的各个方面和整个过程的始终,因而作为管理有机组成部分的会计(尤其是管理会计)必然具有决策职能。企业的重大决策,都应该有会计部门参加,因此,也有人将其称为“参与决策”。

管理会计发挥参与经济决策的职能,主要体现在根据企业决策目标收集、整理有关信息资料,选择科学的方法计算有关长短期决策方案的评价指标,并作出正确的财务评价,最终筛选出最优的行动方案。

(三) 规划经营目标

管理会计的规划职能是通过编制各种计划和预算实现的。它要求在最终决策方案的基础上,将事先确定的有关经济目标分解落实到各有关预算中去,从而合理有效地组织协调供、产、销及人、财、物之间的关系,并为控制和责任考核创造条件。

(四) 控制经济过程

控制经济过程是管理会计的重要职能之一。这一职能的发挥要求将对经

济过程的事前控制同事中控制有机地结合起来,即事前确定科学可行的各种标准,并根据执行过程中的实际与计划发生的偏差进行原因分析,以便及时采取措施进行调整,改进工作,确保经济活动的正常进行。

(五) 考核评价经营业绩

现代管理十分注重充分调动人的积极性,贯彻落实责任制是企业管理的一项重要任务。管理会计履行考核评价经营业绩的职能,是通过建立责任会计制度来实现的,即在各部門各单位及每个人均明确各自责任的前提下,逐级考核责任指标的执行情况,找出成绩和不足,从而为奖惩制度的实施和未来工作改进措施的形成提供必要的依据。

三、管理会计的基本内容

管理会计的内容是指与其职能相适应的工作内容,包括预测分析、决策分析、全面预算、成本控制和责任会计等方面。其中,前两项内容合称为预测决策会计,全面预算和成本控制合称为规划控制会计。预测决策会计、规划控制会计和责任会计三者既相互独立,又相辅相成,共同构成了现代管理会计的基本内容。

(一) 预测决策会计

预测决策会计是指管理会计系统中侧重于发挥预测经济前景和实施经营决策职能的最具有能动作用的会计子系统。它在现代管理会计中处于核心地位,又是现代管理会计形成的关键标志之一。

(二) 规划控制会计

规划控制会计是指在决策目标和经营方针已经明确的前提下,为执行既定的决策方案而进行有关规划和控制,以确保预期奋斗目标顺利实现的管理会计子系统。

(三) 责任会计

责任会计是指在组织企业经营时,按照分权管理的思想划分各个内部管理层次的相应职责、权限及所承担义务的范围和内容,通过考核评价各有关方面履行责任的情况,反映其真实业绩,从而调动企业全体职工积极性的管理会计子系统。

第二节 管理会计的产生与发展

管理会计自问世以来,已有一个世纪的历史。在这个过程中,同其他任何新鲜事物一样,管理会计从无到有、从小到大,经历了由简单到复杂、从低级到

高级的发展阶段。本节简单回顾管理会计的发展历史,并分析导致其产生发展的根本原因。

一、管理会计的历史沿革

从客观内容上看,管理会计的实践最初萌生于 19 世纪末 20 世纪初,其雏形产生于 20 世纪上半叶,正式形成和发展于第二次世界大战(简称二战)之后,并于 20 世纪 70 年代后在世界范围内得以迅速发展。

(一) 从会计发展史的角度看,由传统近代会计向现代会计的过渡形成了管理会计产生的时代背景

在早期的资本主义社会中,由于近代会计与当时以经验和直觉为核心的传统管理方式相适应,对社会的经济发展起到了积极的促进作用。但随着社会生产力水平的提高和商品经济的迅速发展,传统的因袭管理方式所无法克服的粗放经营、资源浪费严重、企业基层生产效率低下等弊端同大机器工业生产的矛盾越来越尖锐。于是,取代旧的落后的“传统管理”的“科学管理”方式在 19 世纪末 20 世纪初应运而生。在以美国的泰罗和法国的法约尔为代表人物的“古典管理理论”的指导下,企业管理实践中先后应用了以确定定额为目的的时间与动作研究技术、差别工资制和以计划职能与执行职能相分离为主要特征的预算管理和差异分析,以及日常成本控制等一系列标准化、制度化的新技术新方法。这一切对片面地强调事后反映职能的传统会计提出了严峻挑战和巨大冲击。这种情况下,企业会计必须突破单一事后核算的格局,采取对经济过程实施事前规划和事中控制的技术方法,更好地促进经营目标的实现。

伴随着企业管理方式的变革,会计开始了由近代会计向现代会计转变的进程,原始的管理会计也初见端倪。20 世纪初,在美国企业会计实务中开始出现了以差异分析为主要内容的“标准成本计算制度”和“预算控制”。这标志着管理会计的原始雏形已经形成。

(二) 从 20 世纪 50 年代起,管理会计首先在西方得到迅速发展

世界经济进入二战后发展的新时期以来,技术革命的浪潮日益高涨,迅速推动社会生产力的进步。这表现在新装备、新工艺、新技术得到广泛采用,产品更新换代周期普遍缩短;新兴产业部门层出不穷,资本集中规模越来越大,跨国公司大批涌现;生产经营的社会化程度空前提高,企业内部各部门乃至职工个人之间的联系普遍增强;全球市场经营环境瞬息万变,传统营销手段失灵,竞争愈演愈烈。

这种情况迫使人们必须考虑如何转变观念、适应市场需要这个问题。无数实践证明:只有尽快实现管理现代化,将过去的以生产为中心的生产型管理