

Joanna Dynowska

Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Ostrołęce

ZADANIA CONTROLLERA W PRZEDSIĘBIORSTWIE W ŚWIELE BADAŃ ANKIETOWYCH

Streszczenie: Do kluczowych zadań controllerów należy gromadzenie, ocena i prezentowanie informacji, które umożliwiają menedżerom podejmowanie właściwych decyzji, prowadzących do osiągnięcia założonych celów i wzrostu wartości przedsiębiorstwa. Badania przeprowadzone wśród 21 przedsiębiorstw posiadających system controllingu wykazały, że najszerszy zakres zadań realizowanych przez controllera występuje w dużych przedsiębiorstwach produkcyjnych, bazujących na kapitale zagranicznym o wysokich rocznych obrotach. Zakres zadań komórki controllingu związany był ponadto ze stanem rozwoju controllingu w poszczególnych jednostkach.

Słowa kluczowe: controlling, controller, zadania.

1. Wstęp

Controller odgrywa szczególną rolę w systemie controllingu. Związek Controllerów w Niemczech definiuje controllera jako osobę, która świadczy ekonomiczne usługi doradcze w zarządzaniu przedsiębiorstwem, dba o przejrzystość kosztów, wyników i strategii, koordynuje cele i plany cząstkowe przedsiębiorstwa, organizuje sprawozdawczość umożliwiającą kierowanie i sterowanie całym przedsiębiorstwem, a dzięki swej metodologii troszczy się o zwiększenie efektywności w całym przedsiębiorstwie¹. Natomiast w roku 1996 Międzynarodowa Grupa Controllerów² określiła, że współczesny controller świadczy, zorientowane na planowanie i sterowanie, usługi na potrzeby zarządu przedsiębiorstwa i jest współodpowiedzialny za realizację celów [Sawicki 2001, s. 81].

O ile controller w Niemczech ma za zadanie ułatwianie podejmowania decyzji, o tyle controller w USA, stojąc na czele działu finansowo-księgowego, sam podejmuje decyzje [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 36]. Jako równoprawni członkowie

¹ Definicja ze strony internetowej Związku Controllerów w Niemczech, www.controllerverein.de (11.01.2010).

² IGC – International Group of Controlling. Formulierung Controller – Leitbild, Stuttgart, 26.10.1996.

zespołów decyzyjnych w firmach amerykańskich controllerzy otrzymują status *business partners* (terminy: *controllers*, *management accountants* wychodzą z użycia). Ich zadaniem jest określenie rodzaju potrzebnych informacji do podjęcia optymalnych decyzji [Sobańska (red.) 2003, s. 54].

W polskim nazewnictwie nie ma bezpośredniego odpowiednika nazwy controller. Stanowisko to jest zwykle łączone z obowiązkami głównego księgowego lub dyrektora do spraw finansowych [Czubakowska 1998, s. 6]. Termin „controller” często przekładany jest na słowo kontroler. Przez to pojęcie rozumie się wówczas nie proces sterowania, lecz proces sprawdzania, co skutecznie eliminuje, kryjąc się za nim, sterowanie procesem tworzenia zysku, a tym samym utrudnia realizację zadań podejmowanych przez controllerów [Błoch 1999, s. 259].

W. Wierzbicki przez pojęcie „controller” rozumie stanowisko bądź komórkę organizacyjną, a ściślej osobę zajmującą określone stanowisko bądź zespół ludzki realizujący koordynacyjno-nadzorcze funkcje controllingu w odniesieniu do poszczególnych systemów objętych koordynacją controllingu oraz inspiratorsko-doradcze w stosunku do kierownictwa przedsiębiorstwa [Wierzbicki 1995, s. 9].

Głównym celem badań była analiza roli i zadań controllera w przedsiębiorstwie. Przebadano 169 przedsiębiorstw zatrudniających powyżej 50 pracowników i zlokalizowanych na terenie województwa warmińsko-mazurskiego. Spośród nich wybrano 21 przedsiębiorstw, które wdrożyły system controllingu i wyodrębniły w strukturze organizacyjnej komórkę bądź stanowisko ds. controllingu. Kryteriami różnicującymi badane firmy były: forma prawna, forma własności, rodzaj prowadzonej działalności, uzyskany wynik finansowy, przychody ogółem oraz wartość aktywów.

2. Zadania controllera w świetle literatury

W literaturze zadania controllera są mało precyzyjnie określone. W większości podręczników do zadań controllera należy dostarczenie informacji kadrze zarządzającej, pomoc przy przygotowaniu planów przedsiębiorstwa i kontrola wyznaczonych celów oraz związana z tym analiza odchyleń [Weber 2002, s. 7]. W praktyce controller spełnia funkcje nieco obszerniejsze niż samo księgowanie albo pełni funkcję ogólnego zarządzania.

Różny profil zadań może być przypisany controllerowi w zależności od wewnętrznego stylu kierowania. W autorytatywnym środowisku kierowniczym rola controllera ogranicza się do przekazywania danych, natomiast w stylu kierowania opartym na delegacji menedżer postrzega controllera jako źródło specjalistycznej wiedzy, które dzięki zdolności komunikowania się w grupie może umożliwić znalezienie w pracy zespołowej właściwego rozwiązania [Weber 2002, s. 13].

Realizacja postawionych przed controllerem zadań wymaga bieżącej analizy porównawczej planu i wykonania oraz sterowania procesami przebiegającymi w przedsiębiorstwie w taki sposób, aby nie dopuścić do popełnienia błędów i wystąpienia

odchyleń zarówno w czasie teraźniejszym, jak i w przyszłości [Nowak (red.) 1996, s. 15]. S. Nowosielski wskazuje, że do zadań controllera, oprócz znalezienia rodzaju i rozmiaru odchyleń, analizy i oceny przyczyn tych odchyleń, powinno również należeć – choć w mniejszym zakresie – prognozowanie ich konsekwencji [Nowosielski 1998, s. 35].

Rola controllera sprowadza się zatem do właściwej interpretacji danych liczbowych, nadzorowania bieżącego funkcjonowania systemu controllingu oraz przekonania o grożących firmie konsekwencjach zachowania stanu obecnego.

Zarówno role, jak i charakter zatrudnienia controllera mogą zmieniać się w miarę upływu czasu, począwszy od roli asystenta wykonawczego, poprzez „sparring” partnera dla menedżera, do współodpowiedzialnego za podejmowane decyzji, i wreszcie osoby koordynującej i sterującej procesami.

Zadaniem controllera powinno być wyszukiwanie dróg wiodących do celów określonych w strategii firmy. Controller nie odpowiada wówczas bezpośrednio za osiągnięty zysk ekonomiczny, ale zapewnia odpowiednie instrumentarium, umożliwiające nadzorowanie i sterowanie w procesie jego osiągnięcia [Świerkula 2000].

H. J. Vollmuth jest zdania, że controller powinien pełnić w przedsiębiorstwie jednocześnie funkcję koordynatora, doradcy i nawigatora [Vollmuth 1993, s. 25]. Jako koordynator powinien integrować procesy planowania, kontrolowania i kierowania. Będąc doradcą powinien brać udział w rozwiązywaniu problemów, a jako nawigator ułatwiać przepływ informacji pomiędzy poszczególnymi miejscami odpowiedzialnymi za realizację zadań oraz określić wpływ pracowników na wykonanie tychże zadań [Czubakowska 2000, s. 17].

Obecnie controller najczęściej postrzegany jest jako partner biznesowy lub doradca zarządu pełniący w przedsiębiorstwie funkcje koordynacyjno-nadzorcze i wspierająco-doradcze. Funkcja doradcy wymaga od controllera fachowej interpretacji zależności gospodarczych w przedsiębiorstwie oraz umiejętności przekonywania do podejmowania najlepszych w danych okolicznościach rozwiązań.

Główne zadania controllera według M. Tulvinschiego [2010, s. 51] to:

- zbieranie, interpretacja i modelowanie danych, żeby osiągnąć rentowność,
- weryfikacja i alokacja ośrodków odpowiedzialności za wydatki, dochody, koszty i zysk,
- aktualizacja informacji zgodnie z wymaganiami jednostki,
- dostarczanie ekonomicznych i finansowych ekspertyz jednostki,
- monitorowanie kosztów i innych elementów natury rachunkowej,
- analiza ryzyka,
- monitorowanie zgodności z budżetami,
- koordynacja finansowych i rachunkowych czynności,
- uczestnictwo w przygotowywaniu budżetów produkcji,
- monitorowanie wykorzystania mocy.

3. Charakterystyka podmiotów badań

Wśród badanych przedsiębiorstw przeważały spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (53,3% analizowanych przedsiębiorstw) i spółki akcyjne (18,3% ankietowanych firm). Badano również pozostałe spółki (cywilne, jawne i partnerskie), spółdzielnie, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą oraz przedsiębiorstwa państwowe.

Ponad połowę badanych jednostek stanowiły przedsiębiorstwa zatrudniające (w przeliczeniu na pełne etaty) 50-100 pracowników. Blisko 26,6% przedsiębiorstw zatrudniało 101-250 osób. Przedsiębiorstwa największe, zatrudniające powyżej 250 osób, stanowiły prawie 20% ogółu badanych jednostek.

Największa grupa przedsiębiorstw w próbie (67,5%) to firmy prywatne, z wyłącznym udziałem kapitału krajowego. Drugą grupą pod względem liczebności były przedsiębiorstwa państwowe (13%), na którą, oprócz państwowych jednostek organizacyjnych, składało się 8 spółek z o.o. i 2 spółki akcyjne. Najmniej liczną grupą (5,3%) tworzyły firmy z całkowitym udziałem kapitału zagranicznego. Przedsiębiorstwa z udziałem kapitału zagranicznego poniżej 50% i z przewagą kapitału zagranicznego stanowiły odpowiednio 6,5 i 7,7% całej reprezentacji.

Wśród 169 badanych przedsiębiorstw 47,3% stanowiły firmy z przeważającą działalnością produkcyjną, 30,8% z usługową i 21,9% z handlową. Przedsiębiorstwa biorące udział w badaniach reprezentowały różne branże. Najliczniejszą grupę (21%) miała branża telekomunikacyjna i transportowa. Branżę spożywczo-mięsna reprezentowało 18,3% jednostek. Kolejną branżą pod względem liczby przebadanych jednostek stanowiła branża maszynowa i metalowa (8,9% analizowanych firm). Dość silnie reprezentowane były również branże papiernicza i poligraficzna oraz tekstylna i odzieżowa (po 6,5%). Pozostałe branże nie przekraczały 5% ogółu badanych przedsiębiorstw.

Analiza danych finansowych badanych firm wykazała ich zróżnicowanie pod względem rentowności, wartości uzyskanych przychodów oraz wartości posiadanych aktywów. Najliczniejszą grupę stanowiły przedsiębiorstwa o rentowności mieszczącej się w przedziale 0-5%. Rentowność powyżej 20% osiągnęły zaledwie 3 badane jednostki. Natomiast blisko co czwarta firma była deficytowa. Biorąc pod uwagę wielkość obrotów, najliczniejszą grupę (31,9%) stanowiły przedsiębiorstwa o wartości przychodów powyżej 5 mln euro. Równie liczna była grupa (30,8%) firm uzyskujących przychody z przedziału 0,8-2,5 mln euro. Wśród badanych firm przeważały przedsiębiorstwa o wartości aktywów do 1,5 mln euro (40,8%). Liczną grupę (21,9%) stanowiły również firmy o wartości majątku powyżej 5 mln euro.

4. Zadania controllerów w świetle badań ankietowych

Zakres zadań controllerów w różnych przedsiębiorstwach jest różny i zależy od indywidualnych wymagań i ustaleń w konkretnej firmie. Z badań wynika, że komórce

controllingu powierzanych zostało jednocześnie kilka z wymienionych poniżej zadań (najczęściej 4 – 24% firm).

Tabela 1. Zadania realizowane w komórce controllingu w badanych firmach

Lp.	Zadania komórki controllingu	N	%
1	Określenie wskaźników adekwatnych do potrzeb informacyjnych	11	52,4
2	Opracowywanie i koordynacja planowania i kontroli kosztów	16	76,2
3	Przygotowywanie i interpretacja sprawozdań finansowych	16	76,2
4	Koordynowanie celów cząstkowych i ogólnych	6	28,6
5	Ustalenie i interpretacja wyników ekonomicznych	16	76,2
6	Sporządzanie analiz otoczenia, branży, konkurencji i rynku	7	33,3
Razem firm posiadających komórkę controllingu		21*	X

Dane w tabeli nie sumują się ze względu na możliwość wyboru wielu wariantów odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne (N – liczba odpowiedzi, * – liczba respondentów).

W większości badanych przedsiębiorstw (76,2%) do zadań komórki controllingu należało planowanie i kontrola kosztów, ustalenie i interpretacja wyników ekonomicznych oraz przygotowywanie i interpretacja sprawozdań finansowych (tab. 1). Świadczy to, że controller w wielu jednostkach zajmował się praktyczną obsługą narzędzi controllingu. Przeprowadzenie zadań związanych z planowaniem i kontrolowaniem nie powinno być pozostawione controllerowi. Powinien on jedynie nadzorować proces planowania i kontrolowania oraz wprowadzać i rozwijać w przedsiębiorstwie taki system controllingu, który umożliwi pracownikom na stanowiskach kierowniczych samodzielne planowanie w podległych im działach.

W ponad połowie ankietowanych podmiotów (52,4%) komórka controllingu zajmowała się określaniem wskaźników adekwatnych do potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa³. Świadczy to na korzyść istniejącego systemu controllingu. Oznacza bowiem, że w tych przedsiębiorstwach controllerzy aktywnie uczestniczyli w tworzeniu budżetów kosztowych, analizie odchyleń, poszukiwaniu sposobów ich likwidacji oraz usprawnień realizowanych zadań (procesów).

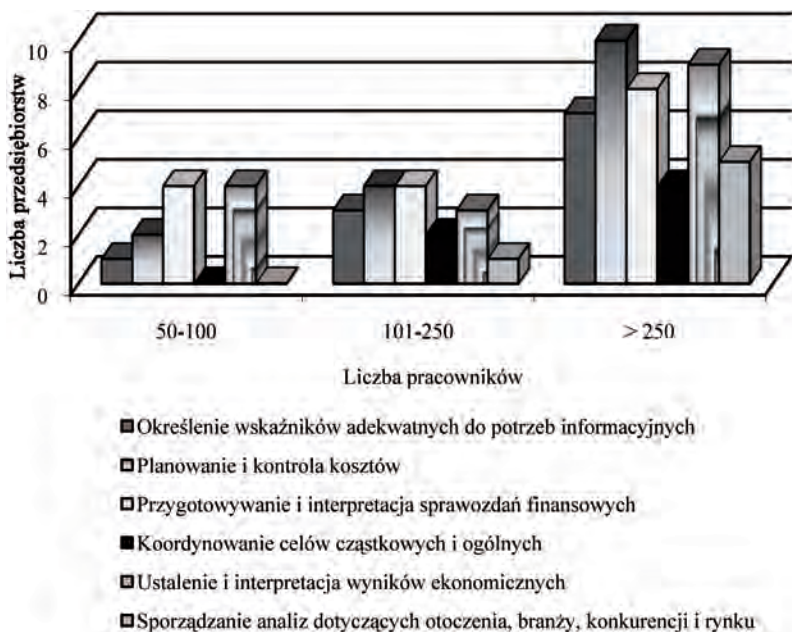
W zaledwie co trzeciej jednostce controllerzy sporządzali analizy dotyczące otoczenia, branży, konkurencji czy rynku, co jest rezultatem słabo rozwiniętego controllingu strategicznego w badanych przedsiębiorstwach. Jedynie w 6 firmach na 21 badanych do zadań komórki controllingu należało koordynowanie celów cząstkowych i ogólnych. Może to oznaczać, że rola controllerów w tym przypadku ograniczała

³ Badania przeprowadzone na grupie 85 przedsiębiorstw wykazały, że do najczęściej realizowanych zadań controllingu należały: planowanie i kontrola kosztów, sporządzanie raportów, dostarczanie informacji *ad hoc* i sporządzanie analiz ekonomiczno-finansowych [Lichtarski, Nowosielski 2004, s. 26-27].

się do przesłania kierownikom MPK tabel budżetowych w celu ich wypełnienia, bez późniejszego kontrolowania spójności ustalonych celów. Taka sytuacja może powodować, że controlling będzie tylko kolejnym biurokratycznym utrudnieniem pracy i nie przyniesie spodziewanych efektów.

Ograniczanie zadań controllingu głównie do spraw finansowych, a ściślej problemów zyskowności produkcji, z pominięciem pozostałych obszarów przedsiębiorstwa oraz analizy jego otoczenia, może świadczyć o tym, że controlling w tych jednostkach znajduje się w pierwszym okresie funkcjonowania. Wraz z coraz powszechniejszym stosowaniem controllingu w przedsiębiorstwach oraz w wyniku wzrostu dynamiki i kompleksowości otoczenia następuje poszerzanie zakresu działania controllerów poprzez przyporządkowanie im nowych zadań.

W zależności od formy organizacyjno-prawnej zakres obowiązków komórki controllingu obejmował różne zadania. Do zadań controllerów w przedsiębiorstwach działających jako firmy osób fizycznych należało jedynie ustalenie i interpretacja wyników ekonomicznych oraz przygotowywanie sprawozdań finansowych. Bardziej rozbudowany zakres zadań komórki controllingu występował w spółkach prawa handlowego. Poza sporządzaniem analiz dotyczących otoczenia, branży, konkurencji czy rynku w większości tych firm controllerzy obarczeni byli wszystkimi z wymienionych zadań komórki controllingu.



Rys. 1. Zadania komórki controllingu a wielkość badanych firm

Źródło: opracowanie własne.

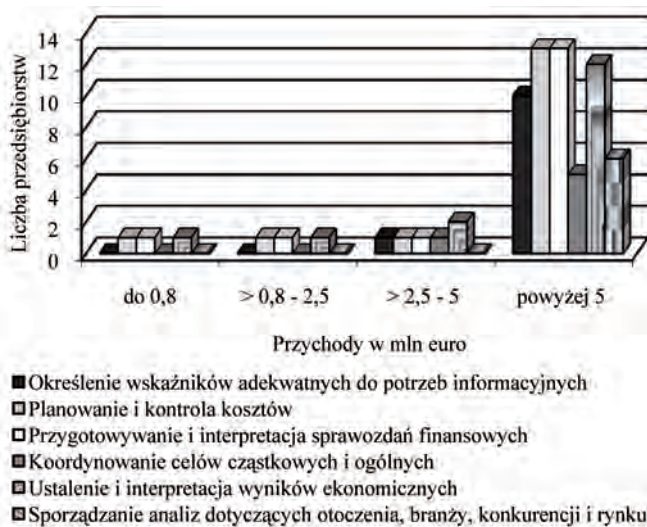
Analizując ankietowane podmioty z punktu widzenia liczby zatrudnionych, można zauważyć tendencję do poszerzania zakresu zadań wykonywanych przez komórkę controllingu wraz z rozmiarami przedsiębiorstwa (rys. 1). W firmach zatrudniających do 100 pracowników do głównych zadań controllera należało planowanie i kontrola kosztów oraz ustalenie, interpretacja i prezentacja w formie sprawozdań wyników finansowych. Natomiast większość komórek controllingu w przedsiębiorstwach o zatrudnieniu powyżej 250 pracowników zajmowała się wszystkimi wymienionymi zadaniami controllingu. Można zatem stwierdzić, że zakres zadań komórki controllingu związany jest z wielkością przedsiębiorstwa.

Podobną tendencję można zauważyć, biorąc pod uwagę formę własności. Wzrost udziału kapitału zagranicznego wpływał jednocześnie na rozszerzenie zakresu zadań przydzielonych komórce controllingu. Większość badanych firm bazujących na kapitale zagranicznym powierzała tej jednostce wszystkie wymienione zadania.

Większy zakres zadań miały również komórki controllingu przedsiębiorstw produkcyjnych. Wynika to po części z faktu, że w firmach tych controlling funkcjonuje na wyższym poziomie rozwoju. Żadna z badanych jednostek usługowych i handlowych nie zleciła komórce controllingu koordynowania celów częściowych i ogólnych oraz sporządzania analiz dotyczących szeroko rozumianego otoczenia firmy. Świadczy to o niskim zaawansowaniu controllingu w badanych podmiotach, w których nie tylko ma nie namiastek controllingu strategicznego, ale również usprawnienia wymaga proces budżetowania.

Ze względu na branże badanych przedsiębiorstw uzyskane wyniki w zasadzie niewiele różniły się od wielkości otrzymanych dla wszystkich respondentów. Natomiast grupując ankietowane przedsiębiorstwa według wielkości osiąganych zysków, można zauważyć, że w miarę wzrostu rentowności malał zakres zadań przydzielanych komórce controllingu. O ile w firmach deficytowych komórki controllingu w większości wykonywały wszystkie, poza analizą otoczenia, z wymienionych zadań, o tyle w przypadku przedsiębiorstw najbardziej dochodowych jednostki te zajmowały się planowaniem i kontrolą kosztów oraz przygotowaniem i interpretacją sprawozdań finansowych, czyli wykonywały zadania realizowane dotychczas przez działy ekonomiczne.

Jeśli chodzi o rozróżnienie badanych firm pod kątem osiąganych przychodów (rys. 2), to zauważalna jest tendencja do rozszerzania zakresu zadań komórki controllingu wraz z wielkością obrotów. Działy controllingu w przedsiębiorstwach, których roczne przychody z całokształtu działalności nie przekraczały 2,5 mln euro, zajmowały się jedynie planowaniem i kontrolą kosztów, ustalaniem i interpretacją wyników ekonomicznych oraz przygotowaniem sprawozdań finansowych. Natomiast komórki controllingu przedsiębiorstw z grupy podmiotów o najwyższych przychodach wypełniały wszystkie wymienione zadania, w tym 40% tych firm sporządzało analizy dotyczące otoczenia, branży, konkurencji czy rynku.



Rys. 2. Zadania komórki controllingu a wielkość przychodów osiąganych przez badane firmy

Źródło: opracowanie własne.

Podobnie kształtował się zakres zadań komórki controllingu przy uwzględnieniu wartości posiadanego majątku firmy. Natomiast analizując ankietowane przedsiębiorstwa z punktu widzenia liczby oferowanych produktów, można zauważyć wzrost zakresu zadań komórki controllingu wraz z poszerzaniem asortymentu. W jednostkach oferujących od 1 do 3 produktów do zadań komórki controllingu należało jedynie planowanie i kontrola kosztów oraz ustalenie i interpretacja wyników ekonomicznych.

5. Podsumowanie

Zadania controllerów polegają na zdobyciu, ocenie, przetworzeniu, zestawieniu i prezentacji informacji ułatwiających zarządzającym podejmowanie odpowiednich decyzji, zapewniających osiągnięcie zamierzonych celów. Zakres czynności działu controllingu (controllera) można ogólnie podzielić na dwie grupy:

- zadania z zakresu planowania obejmujące w szczególności gromadzenie i przetwarzanie informacji niezbędnych do sporządzenia planów na długie i krótkie okresy, koordynację procesu planowania, opracowywanie narzędzi planowania oraz szkolenia w obchodzeniu się tymi instrumentami,
- zadania z zakresu kontroli realizacji planów i zadań finansowych przedsiębiorstwa oraz jego poszczególnych jednostek wraz z analizą odchylenia stanu osiągniętego od planowanego, wskazywaniem przyczyn tych odchylenia i wyjaśnieniem ich z osobami odpowiedzialnymi za ich powstanie oraz wskazaniem sposobów eliminowania powstałych odchylenia.

Analiza 21 przedsiębiorstw, które zgłosiły posiadanie wdrożonego systemu controllingu, wykazała, że do zadań controllera należy sprawozdawczość, planowanie i budżetowanie oraz kontrola wykonania przez porównanie z planem. Wynika z tego, że w Polsce, podobnie jak w Niemczech, controller nie posiada uprawnień decyzyjnych, natomiast służy niezbędną radą kierownikom przy podejmowaniu decyzji.

Zakres zadań komórki controllingu związany był z wielkością przedsiębiorstwa, formą własności, rodzajem działalności, wielkością osiąganych zysków i przychodów oraz stanem rozwoju controllingu w poszczególnych jednostkach. Najszerzy zakres zadań realizowanych przez wydzielone jednostki zajmujące się controllingiem zaobserwowano w dużych przedsiębiorstwach produkcyjnych, bazujących na kapitale zagranicznym i o wysokich rocznych obrotach.

Literatura

- Błoch H., *Controlling w Polsce z perspektywy Szkoły Controllingu w Katowicach*, [w:] *Controlling w zarządzaniu firmą. Problemy, projekty, instrumenty, doświadczenia*, PROFIT, Katowice 1999.
- Czubakowska K., *Controlling – metoda usprawniająca zarządzanie*, „Prawo Przedsiębiorcy” 1998, nr 11.
- Czubakowska K., *Controlling jako instrument zarządzania*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowość” (dodatek) 2000, nr 14 (38).
- Lichtarski J.M., Nowosielski K., *Pomiar zaawansowania controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004, nr 9.
- Nowak E. (red.), *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1996.
- Nowosielski S., *Controlling w literaturze i praktyce*, „Przegląd Organizacji” 1998, nr 12.
- Sawicki K., *Controlling a system informacyjno-sprawozdawczy – zagadnienia wybrane*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 2 (58), Warszawa 2001.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Sobańska I. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Świerkula P., *Controller – rola i zadania*, www.controlling.info.pl (7.04.2000).
- Tulvinschi M., *Relevant costs for decision in an effective controlling system*, „Theoretical and Applied Economics” 2010, vol. XVII, no. 5(546).
- Vollmuth H.J., *Controlling, planowanie, kontrola, zarządzanie*, Placet, Warszawa 1993.
- Weber J., *Jakie zadania powinien podejmować controller i dlaczego? Zasadnicze przemyślenia dotyczące znanego problemu*, [w:] *Controlling – doświadczenia krajowe i zagraniczne. Problemy, projekty, instrumenty, perspektywy*, VIII Międzynarodowy Kongres Controllerów, red. H. Błoch, PROFIT, Katowice 2002.
- Wierzbiński K., *Controlling w strukturze przedsiębiorstwa*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 1995, nr 7.

Źródło internetowe

www.controllerverein.de (11.01.2010).

THE TASKS OF A CONTROLLER IN AN ENTERPRISE IN THE LIGHT OF QUESTIONNAIRE SURVEY

Summary: The controllers' key tasks are accumulating, evaluating, listing and presenting information that enables managers to make proper decisions – resulting in the achievement of intended aims and the growth of enterprise value. The research, which was carried out in 59 enterprises that use a controlling system, indicates that controllers performed the widest range of tasks in large manufacturing firms with high foreign capital and revenues. The range of controlling tasks also depended on the stage of controlling development within a particular enterprise.