

老舗企業における経営革新と経営管理システムの活用 －酒造会社・高橋商店に見るファミリービジネスの持続的成長戦略－

飛 田 努

〈抄 録〉

本稿は、福岡県八女市の老舗酒造会社・高橋商店を事例に伝統産業における経営管理システム（Management Control System；MCS）の役割を検討している。中川社長の事業承継後、MCSは原価情報や需給予測を基盤に意思決定を支える仕組みへと進化し、職人技術や地域文化を尊重しつつ戦略的革新を可能にした。特に、MCSは伝統的価値と経営判断の橋渡しを行い、承継者の企業家的志向（Entrepreneurial Orientation）を組織に実装する媒介装置として機能していることを示す。

1. はじめに

日本の酒造業は、長らく地域社会に根ざした伝統産業として文化的・経済的に重要な役割を担ってきた。2023年時点で、日本酒（清酒）を製造している製造場数は1,525場とされている¹⁾。しかし、国内の清酒消費量は人口減少、顧客の志向変化といった外部環境の変化により、長らく減少し続けている²⁾。加えて、新型コロナウイルス感染症のパンデミックや、気候変動によって材料となるコメ、水の確保の難易度が高まる可能性など、経営者はこれまで以上に高いリスクと不確実性の下で意思決定を行うことが求められるであろう。

そもそも、酒造業の多くは中小企業であり、ファミリービジネス（Family Business；以下、FB

と略記する）であると同時に、創業から100年を超える「老舗企業」が多い³⁾。その経営者が担う役割は多層的であり、短期的な収益性の確保だけでなく、長年培ってきた職人技術や地域的価値を守りつつ、当該メーカーだけが備える価値を次世代へと橋渡しする責任を負っている。これはFBの経営者が歴史の管理者（guardian of legacy）であると同時に、未来の設計者（designer of renewal）であるという二重の使命を持つことに通じる（Lambrecht and Donckels, 2006）。特にイノベーションを推し進める際、既存の伝統的価値観と衝突せず、いかに正統性を保ちながら環境変化に適応するかは事業承継後の重要な経営課題である（Zellweger et al., 2010；Leotta et al., 2017）。

飛田 努（とびた つとむ）、福岡大学商学部経営学科准教授

1) 国税庁 Web ページ「清酒の製造状況について（令和5酒造年度）」（URL：<https://www.nta.go.jp/taxes/sake/shiori-gaikyo/seizojokyo/07.htm>）を参照。

2) 同上。

3) 酒造会社のうち、どの程度の企業数が中小企業やファミリービジネスに相当するかを判別するデータはないが、国税庁が毎年発表している資料（清酒の製造状況について）やそれらの企業を対象にした関連研究を参考にすれば、それらの企業が中小企業であり、ファミリービジネスであることが理解できるであろう。また、帝国データバンク「全国『老舗企業』分析調査（2024年）」によれば、酒造業のうち80%が「老舗企業」とされている。

このような状況において、持続的成長を遂げるためには既存の事業領域や慣行にとらわれない企業家精神⁴⁾ (Entrepreneurship), さらに言えば革新性・先見性・リスク許容性といった行動志向性からなる企業家的志向 (Entrepreneurial Orientation; 以下, EO と略記する) の発揮が不可欠となる (Miller, 1983; Lumpkin and Dess, 1996)。すなわち, 承継者が EO を備えることで伝統的知識や組織資源を尊重しつつも, それらを再構成して新たな戦略的方向性を描くことが可能となる (Zellweger et al., 2010; Leotta et al., 2017)⁵⁾。

こうした文脈において, 経営管理システム (Management Control System; 以下, MCS と略記する) は業績管理や予算管理のツールとしてだけでなく, 経営判断の透明性を高め, 組織内の合意形成や価値の再解釈を支えるとともに, 経営者による新たな機会の探求と企業家的な挑戦を可能にする情報システムとして機能する (飛田, 2024a, b)。また, De Massis et al. (2016) が提唱する Innovation Through Tradition (以下, ITT と略記する) の理論枠組みは伝統的知識や慣行を排除するのではなく, 選択的に内面化・再解釈し, 新たな意味や価値として定着させるプロセスを理論化している。本稿ではこの視点

を踏まえつつ, MCS が老舗企業において既存の経営資源や共有されているコンテキストを再構成し, 経営者と組織成員で共有を図りながら新たな価値や事業機会を見出ししていくイノベーション支援装置としていかに知識の保存・再編・定着を媒介するかを検討する。

以上を踏まえ, 本稿は長い歴史を有する伝統的な事業を営むFBにおいてMCSがどのように設計・運用され, 組織内の信頼, 正統性, 戦略的意思決定を支えているのか, そのプロセスにおいてMCSがいかに経営者の企業家精神を刺激し, 具体的な企業家的行動へと結びつけているのかを実証的に明らかにすることを目的とする。

2. 先行研究レビューと理論的枠組み

ここでは, 伝統的な産業を営む中小企業やFBにおけるMCSの性格に着目し, 文化や慣行との整合, 意思決定の正統化, 構想を具体化して実行するための仕組みへの組み込みといった観点からその機能を再検討する。承継者のEOに基づく再構成プロセスを手がかりに, MCSがいかに過去の知と未来の構想を媒介するかを明

4) ここで言う企業家精神とは, さしあたり「コントロール可能な資源を超越して機会を追求すること」(Stevenson 1983)としておく。Shane and Venkataraman (2000)によれば,アントレプレナーシップ研究では, 将来の財やサービスを生み出す機会がどのように, 誰によって, どのような効果をもって発見, 評価, 利用されるかについて研究することであるとされ, 機会の源泉, 機会の発見・評価・活用プロセス, 機会を発見し, 評価し, 活用する個人(の集合)に注目して研究されるものだとしている。また, 魅力的な機会とは, 『良いタイミング』と重要な問題に対処するための『現実的な解決策』の組み合わせであるとも述べており, 成功や進歩の可能性を秘めた有利な状況のことを指す。

5) Zellweger et al. (2010) は家族企業における企業家的志向の動的適応の重要性を指摘し, とりわけイノベーション性 (innovativeness) を含むEOの構成要素が世代を超えた企業家活動 (Transgenerational Entrepreneurship) を支える鍵となることを示した。また, Leotta et al. (2017) は経営管理システム (MCS) が戦略的目標の調整や価値観の共有を通じてイノベーションを促進する役割を担うことを明らかにし, MCSが単なる統制装置ではなく, イノベーションの実践を制度的に支援する装置であることを論じた。よって, 本稿におけるイノベーションは「経営者が既存の経営資源や制度的文脈を再構成し, 新たな価値や事業機会を創出・制度化するプロセス」と定義づける。

らかにし、最後に伝統を起点としたイノベーション創出の理論と接続することで、MCSの機能を統制から再解釈・共創の装置へと位置づけ直す理論的枠組みを提示する。

2.1 伝統産業・ファミリービジネスにおけるMCSの特性と課題

一般的に、MCSは組織目的の達成に向けて経営者が用いる形式的・情動的なルーティンとして理解されている(Simons, 1995)。また、経営資源の取得と活用を効果的かつ効率的に実現する管理プロセスとして理解されてきた(Merchant and Van der Stede, 2017)。そればかりか、近年ではMCSを現場実践や文化的コンテキストと密接に結びつけたシステムとみなす視点が注目されている。とりわけ、FBでは血縁や信頼といった非公式な権威が経営基盤となることが多いが、事業承継の局面では承継者がリーダーとしての判断の正統性を確立し、組織内の納得形成を行う必要がある(Handler, 1994)。このとき、MCSは承継者の戦略的構想や意思決定基準を可視化し、共有可能な枠組みとして機能する。先行研究でも、MCSがFBにおいて組織内部における納得形成や戦略的方針の共有を支援する装置であることが示されている(Senflechner and Hiebl, 2015; Hiebl, 2014)。また、MCSの整備は属人的な経営から脱却し、説明責任と透明性に基づく意思決定を可能にすることも示されている(Leotta et al., 2017)。すなわち、MCSは承継者の判断に対して内的・外的な正統性を与え、組織内外との信頼形成を媒介する。さらに、MCSは経営理念や価値観を戦略的目標や業績指標に翻訳し、組織内で共有可能な言語に変換する役割を果たす(Chenhall and Moers, 2015)。

こうした中で、伝統産業やFBにおけるMCSは予算管理や業績管理といった計画的管理を担う技術的装置としてだけでなく、組織の文化的背景や歴史的慣行と整合しながら構築される枠組みとして捉えることができる。特に、組織文化や歴史的価値が強く根づく伝統産業では、MCSは文脈化された統制(contextualised control)として機能する(Ahrens and Chapman, 2007)。このような枠組みでは、MCSは文化的価値と経営的合理性を媒介するシステムとして設計・運用され、組織成員による受容される過程にはその価値観や暗黙知との整合、段階的かつ対話的な導入プロセスが不可欠となる(Stergiou et al., 2013)。

こうした特性は、日本の酒造業における導入事例にも見られる。明治期の小西酒造では、番頭主導により複式簿記が導入され、経営の透明性と統治機能が高まる一方で、既存の帳簿文化との摩擦も生じていた(山地・藤村, 2008)。また、新潟県の酒蔵を対象にした事例研究では、原価情報が世代間対立の緩衝材として機能し、組織改革が進んだ事例や、醸造工程の暗黙知を数量按分係数で定量化する、あるいは戦略に応じた会計情報活用の差異を明らかにし、経験の組織化と持続的経営の基盤を構築する過程を明らかにしている(藤山・セルメス鈴木, 2022)。

以上を踏まえると、MCSは統制装置だけにとどまらず、当該企業の組織固有の文化的・歴史的な文脈の中で意味づけられ、組織成員の経験や行動様式と相互に影響しあいながら運用される。とりわけ、事業承継の過程では継続すべき価値と変革が求められる要素とのバランスが課題となる中で、MCSはその判断を支える枠組みとして機能する。すなわち、MCSは業績管理や予算管理といった計画的側面だけでなく、組織内部

での対話を通じて意思決定の正当性を形成し、変化への納得と共有を促すシステムとしての側面を有している（飛田，2024a, b）。

2.2 承継者の企業家的意図と MCS の再構成

FB の事業承継において、承継者が果たすべき役割は単なる経営権の継承にとどまらず、組織における意思決定の正統性を確立し、その判断基準やビジョンを共有可能な形でシステム化することである。Craig and Moores（2005）は、FB における戦略計画の構築には、ガバナンス、構造、精神、継承という複数の次元を横断する視点が不可欠であり、MCS はその交点として企業家的判断を制度化する枠組みとして機能すると指摘している。特に、経営者交代が新旧の価値体系の断絶をもたらす可能性がある FB においては、承継者がどのような構想力を持ち、それをいかにシステムに落とし込むかが組織の持続的発展を左右する重要な論点となる。

この点において、承継者が有する EO の影響に注目するべきであろう。EO とは革新性・先見性・リスクテイクといった行動的志向性に基づく概念であり（Lumpkin and Dess, 1996）、FB の承継者が何を守り、何を変えるかという問いに向き合うかを構想する戦略的ビジョンの形成に直結する。EO を有する承継者は過去の経営資源や文化的価値を尊重しつつも、既存のシステムや戦略を再構成し、新たな方向性を模索しようとする傾向が強い（Debicki et al., 2009；Zellweger et al., 2012）。こうした構想はしばしば

不確実性を伴うが、先行研究では EO が高い企業において相互作用的コントロールシステム（Interactive Control System）や信条システム（Belief System）など柔軟な MCS の運用が探索的イノベーションを支援していることが示されている（Henri, 2006；Bisbe and Malagueño, 2015）⁶⁾。

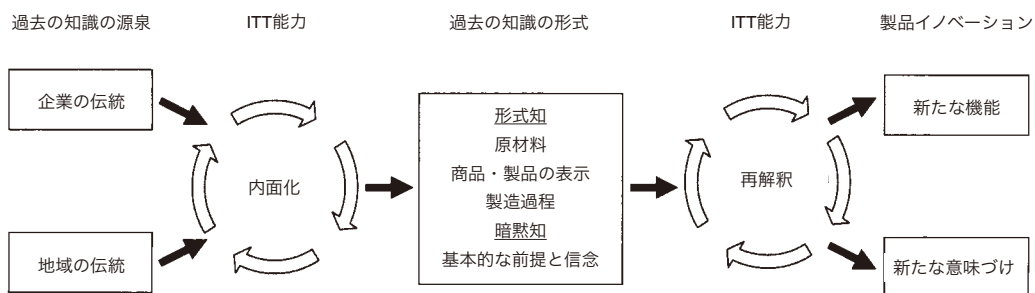
このような構想を組織内に制度的に定着させる上で、MCS は戦略ビジョンを制度や業務プロセスに組み込む媒介機能（Gond et al., 2012；Busco et al., 2008）、組織の制度的正統性を確保する役割（Chenhall et al., 2010）、および双方向的利用を通じた組織学習の促進（Henri, 2006；Widener, 2007）など、多面的に機能する。特に、中小企業やファミリービジネスのように属人的判断や暗黙知に依存しやすい組織では、MCS が説明責任や意思決定の透明性を担保し、構想の実行可能性を高める制度的支柱となる（Senflechner and Hiebl, 2015；Hiebl, 2014；Leotta et al., 2017）。さらに、MCS は静的かつ整合的に設計されたシステムとしてだけでなく、経営者の持つ EO や状況に応じて多様な統制要素（e.g., interactive, diagnostic, belief systems）を相補的に組み合わせるパッケージとして柔軟に構成される（Beusch et al., 2022；Frare et al., 2021）⁷⁾。

こうした先行研究から推察すると、FB における事業承継局面では、MCS が EO に基づく承継者の構想を可視化・共有し、日常業務の中に接続する装置として機能することで組織の変革と伝統の再構成を支援するものと考えられよう。つまり、EO を備えた承継者は自らの構想を事

6) これらの研究では明示的に EO が取り上げられているわけではないが、EO の構成要素（革新性、リスクテイク、先見性や積極性など）と関連性が高いと認められる視点での研究結果だと考えている。

7) Beusch et al. (2022) では、MCS を静態的にシステム、動態的にパッケージという表現を用いて対比させて論じているが、ここでは MCS という企業内で共有されている管理システムを指してシステムと論じている。そのため、本稿では概念的に Beusch et al. (2022) の主張するパッケージを取り入れながら、システムという表現で一貫して論じる。

図表 1 伝統を通じたイノベーションの分析モデル (ITT) のフレームワーク



(出所) De Massis et al. (2016) をもとに筆者が和訳した。

業に落とし込む構想変換装置として MCS を動的に再構成する。MCS は承継者が描く「ありたい会社」像を組織内に実装する道具立てであり、実装過程において過去の価値体系と未来志向の構想とを接続媒体として機能する (飛田, 2024b, d)。こうして FB における MCS は統制手段を超えて、経営理念と戦略、個人の構想と組織の制度との媒介装置として企業の持続的革新を支える鍵となると考えられる。

2.3 Innovation Through Tradition 理論と MCS の接続可能性

老舗企業が直面する経営課題のひとつは、伝統の保持とイノベーションの推進という一見相反する命題をいかに両立させるかである。FB 研究ではこうした相反する命題を統合的に分析する枠組みとして、De Massis et al. (2016) が提唱する ITT が提示されている。以下では、ITT の構造を概説した上で、それを老舗企業における MCS の分析枠組みとしてどのように活用できるかを検討する。

ITT の中核的な考え方は伝統を単なる保守的な遺産としてではなく、イノベーションを可能にする資源として捉える点にある。企業に蓄積

された過去の知識や文化資源は適切に再構成されることで、新しい製品・サービスの開発、あるいは企業の存在意義そのものの再定義につながる可能性を持つ。図表 1 に示すように、ITT は伝統のイノベーションへの変換過程を理論化している (De Massis et al., 2016)。

第 1 段階として、企業が有する過去の知識が企業独自の慣行や価値観および地域的・文化的な伝統として存在すると考える。そして、第 2 段階ではこれらの知識が企業内に「内面化 (interiorization)」され、形式知と暗黙知の両形式で保持される。具体的には使用する原材料、製造工程、商品特性といった形式化、構造化された知識に加え、職人の感覚や基本的価値観といった暗黙知的な要素が含まれる。第 3 段階では、内面化された知識が再解釈 (reinterpretation) される。ここでは既存の意味づけを再検討し、新しい用途・象徴・価値を付加することで新たな知の活用が試みられる。この再解釈こそが ITT におけるイノベーションの起点であり、最終的には新しい機能や新しい意味をもった製品やサービスが創出される。

このプロセスにおいて、MCS が果たす役割はきわめて大きい。なぜなら、ITT の中核である

内面化と再解釈はともに共通の価値観やルールを必要とする営みだからである。特に、MCSは3つの論点においてITTの展開を支える枠組みとして機能すると考えられる。

第1に、MCSは現場のノウハウや直感的判断を組織全体で共有・活用できる形式的知識へと変換するメカニズムである。例えば、職人の経験に依拠していた工程判断を品質指標や工程別原価情報として可視化することは、組織内での共有と評価、管理のための前提条件となる。すなわち、MCSは内面化の段階において知識を再利用可能な形で構造化する。

第2に、再解釈の過程において、MCSは経営者（承継者）の意思決定の正統性を支える。伝統的価値のどの要素を残し、どの部分を変えるのかといった選択はしばしば組織内での合意形成を必要とするが、そのときに客観的データや財務的指標は強い説得力を持つ。このように、MCSが意思決定の可視化と正統性構築において重要な役割を果たしている（Senftlechner and Hiebl, 2015）。

第3に、MCSはイノベーションの成果を組織内で持続可能なものとして位置づけ、組織成員に共有する（Henri, 2006；Widener, 2007；Davila, Foster and Oyon, 2009；Müller-Stewens et al., 2019；Gond et al. 2012 など）。De Massis et al. (2016) が示すように、ITTにおいて創出される新たな意味や機能は、単なる創造的着想ではなく、組織戦略として制度化されることが不可欠である。

すなわち、MCSは個人の経験や勘に依存していた伝統の継承を、組織全体で共有・運用できるように変換を行い、知識や判断を再解釈・共有するための翻訳装置として機能する。そして、MCSを通じて伝統の継承と変革に関わる判断に客観性と継続性を与え、組織としての一貫し

た対応を可能にする。

こうした理解をもとに、本稿ではITTの枠組みとMCSの役割に着目し、伝統的な知識がいかに組織内で新たな意味づけを与えられ、継続的な仕組みとして再構築されるのかを検討する。とりわけ、承継者が持つEOとそれに基づくMCSの再設計が暗黙的な伝統的知識をどのように組織的な判断基準や運用ルールへと変換し、結果として伝統の再定義と新たな価値創出のプロセスを持続可能なシステムとして根づかせるかを明らかにする。

3. 事例：高橋商店におけるMCS活用の実態

以下では福岡県八女市に本拠を置く老舗酒造会社である高橋商店を対象として、伝統産業におけるMCSの設計と活用の実態について述べる。本稿ではMCSを会計管理や財務的モニタリングに限定せず、経営者が組織の意思決定や行動を方向づけるために設計・活用する意思決定と行動を支援・誘導する管理的枠組みと広く捉える。とりわけ、需給予測、原材料調達、製造・販売の計画、価格政策などを含んだ日常的な運用と戦略的判断をつなぐ情報基盤や調整の仕組みを含めてMCSの構成要素と見なす。

以下の分析を行うにあたり、同社代表取締役である中川拓也氏への聞き取り調査を行っている。まず、2025年1月16日に行われた福岡県八女市に所在する中小企業経営者の勉強会における同氏の講演会にて同社の経営に関する基本的な考え方について調査した。次いで、同年3月3日に同社においてインタビュー調査を実施した。また、本稿を執筆するために必要な情報はWeb等からも取得し、その内容に齟齬がないことを中川氏に確認をしている。

3.1 高橋商店の概況と承継の背景

高橋商店は1717(享保2)年に創業し、300年にわたり清酒製造を継承してきた。代表的な銘柄として「繁榊」,「箱入娘」や「博多一本メ」などが知られている。清酒を中心としつつ焼酎やスピリッツ等も製造し、製造免許と卸売免許を併せ持つ数少ない蔵元である。現在の社長である中川氏は19代目であり、従業員数は30名ほど、うち製造に携わる蔵人は14名程度である。中川氏はそもそもゼネコン業界でトンネルなどの土木工事に従事してシールド工法を用いたインフラ整備の現場監督や設計業務を担当していた。土木技術者としてのキャリアを15年間積んだのち、高橋商店創業家出身の子女と結婚していたこともあり、2014年に入社して、2016年に19代蔵元として事業を継承した。

中川氏は、事業を引き継ぐ以前から先代社長のもとで酒造会社の経営がいかにあるかを学んできた。同社は酒造会社であることから会計管理は厳格に行われており、会計帳簿や売上実績といった基本的な数値情報は活用されていた。ただし、それは主として前年実績に基づく継続的生産や経験的判断を裏づけるための補助的データとして扱われていた。例えば、製品別の利益率や費用構造に基づく分析は、決算を経て全社的な利益水準を把握することはできても、経営的な意思決定の精度や戦略性を高めるようには十分に活用されていなかった。こうした前経営体制における会計情報の扱いについて、中川氏は「以前は経営判断のための情報が整っておらず、経験に頼る部分が大きかった」と述べており、経営判断における意思決定を支える基盤の構築の必要性を強く認識していた。

3.2 経営管理システムの導入と運用

社長就任後、中川氏は酒造りの職人的工程を尊重しつつも、経営全体においては需給予測、原料調達、製造計画、価格政策などの領域で管理の仕組みを整備し、MCSの基盤構築を段階的に進めてきた。とりわけ、製造計画においては安定供給と需給調整の両立を可能にする仕組みを確立した。具体的には、需要の急変に備えて前年の販売実績を基準とした見込みに基づいて原材料や製品を一定量繰り越す形で運用しており、過不足が生じにくい調整的な仕組みを構築している。また、同社は一般的な酒造会社とは異なり、製造免許に加えて販売免許も保有しているため、卸売業を通じて消費市場に近い情報を直接得られる体制を有している。この点について中川氏は「販売現場に近いところから需給の変化を即時に捉えられることが経営判断を行う上での重要なポイントになっている」と語っており、MCSは需給の変動に応じた柔軟な調整を支えるメカニズムとして機能している。

こうした方針のもとで、高橋商店では地元根差した品質を変えない手造りへのこだわりを維持しながら、多品種少量・高付加価値商品の展開、価格政策の明確化、ラベルによる差別化戦略などを組み合わせたマーケティング戦略が展開されている。中川氏は先代の慣行を否定するのではなく、自らの前職での経験も活かしつつ、伝統的な家業文化と現代的な合理性とを調和させながら経営の再構築を着実に進めている。

また、原価情報や販売実績情報の整備は経営判断の質的な向上にも寄与している。インタビューにおいて中川氏は「数字を共有して話す」ことの重要性を繰り返し強調している。このことは、従来は経験に基づいて行われていた現場との対話が定量的なデータに基づく議論へ

と変化してきたことを示唆している。例えば、精米歩合や発酵日数といった生産要素を可視化・定量化する取り組みは製品単位での価格設定や販売戦略の見直しに活用されている。さらに、これらの情報は営業・製造・管理といった各部門においても方針決定や課題調整に活用されている。こうして、同社では日常的なやり取りの中で数値情報が共有され、実質的な合意形成が図られている。

以上のように、高橋商店におけるMCSは、過去の経営情報を取得するための会計情報の活用から、経営環境に能動的に適応し、自社に内在化された経営資源をベースに組織成員とのコミュニケーションを図りながら適切な意思決定を下すための情報基盤として設計・運用されている。その変化は原価管理や製品別収益性の把握といった管理会計機能の導入にとどまらず、組織全体の意思決定スタイルそのものを変容させるシステム運用のプロセスと捉えることができる。

3.3 MCSを活用したイノベーションの実践

高橋商店におけるMCSの整備は単なる原価管理や収益性把握にとどまらず、戦略的なイノベーションの実践を支える役割を果たしている。すなわち、原価情報や製品別収益性をもとにした製品構成の再構築、外販や海外展開といった構想を支える情報基盤となっている。以下、具体的にその内容を述べる。

まず、設備投資である。高橋商店では旧来の蔵を維持しつつ、製造設備の更新と衛生管理の強化、製造工程の安定化を目的とした選択的な近代化が進められている。例えば、クーリングタンクやオゾン発生装置といった機器の導入は酒質の安定や異常発酵リスクの低減を図るもの

であり、感覚に頼っていた工程を標準化する第一歩となった。これらの投資は必ずしも自由裁量ではなく、中川氏が「補助金を活用できるときに投資をする」と語るように、財務的なリスク回避と外部資源の活用を前提としている。また、補助金申請の過程では「書類を作ることで事業のロジックが整理される」と述べており、投資判断に外部制度を踏まえて構造化された意思決定のあり方として読み取れる。

次に、高橋商店では製品ポートフォリオ戦略と価格政策の統合的なマネジメントを進めている。具体的には、既存の主力銘柄を軸にしながらも、容量や価格帯を多様化し、顧客ニーズの変化に応じた柔軟な商品設計を実現しており、「東京やギフト市場では一升瓶ではなく四合瓶が主流」、「小さいボトルが欲しいという声がある」という消費者の利用場面や購買行動に即したパッケージ設計や用途別の商品提案を重視している。また、等級や銘柄ごとに収益性を評価し、製品別の原価・利益率に基づいて商品構成を調整することで戦略的な価値提案を展開している。加えて、価格政策においても高橋商店は明確な二極化の方針を打ち出している。贈答用や特別な機会向けの高価格帯製品ではブランド価値を高めるために意図的な価格設定を行う一方で、地元の常飲客を対象とする製品では長く親しまれるように設定した価格を採用している。こうした差別化戦略は顧客セグメントごとに異なる受容性や期待に応えるものであり、MCSの設計のもとで販売部門と製造部門の間に合意形成を促す調整メカニズムが機能している。価格改定も単なる原価転嫁ではなく、「価格は出す側と買う側の合意形成」とする中川氏の言葉に象徴されるように、企業としての整合性と市場の納得性を同時に実現するプロセスとして位置づけ

られている。

最後に海外展開についてである。高橋商店は現在、地元・八女市や福岡市を基盤とし、地元でしか飲めない清酒という地域密着型のポジショニングを採っている。一方で、中川氏個人による試行的プロジェクトとして、インドに現地法人を設立し、日本から持ち込んだ麹菌・酵母と現地産の米・水で清酒を醸造する実験的取り組みが進められている。ただし、こうした挑戦も将来的に商品開発や市場戦略にフィードバックされる可能性を持ち、MCSが支える安定基盤がこうしたリスクテイクの土台となっている点は見逃せない。

以上のように、高橋商店におけるイノベーションの実践はMCSによる可視化と判断基準の明確化を通じて、感覚的な意思決定による旧来の体制から経営情報に基づく選択と優先づけを可能にする構造へと進化している。特に、投資・商品設計・価格政策といった領域において、MCSが職人的判断と数値的合理性を接続するインターフェースとして機能している。このように産業としての伝統を維持しながら、MCSの整備による形式化が図られている。

3.4 経営者の正統性とリーダーシップ形成

高橋商店における経営革新は単なるシステム導入、整備や商品戦略の転換ではなく、経営者である中川氏がいかにして自身のリーダーシップを組織内に正統化していったかというプロセスにおいても重要な意義を持つ。とりわけ、長い歴史を持ち、職人的な価値観と非公式な慣行が色濃く残るFBにおいて、事業承継者が改革を推進するには組織内の信頼と納得をいかに構築するかが不可欠である。

中川氏は「現場を変える」のではなく「現場

を支える仕組みを整える」ことを自身の方針とし、性急な改革ではなくシステムと実務を橋渡しする存在として行動した。MCSの整備はその姿勢を体現する手段として位置づけられ、意思決定の論拠や判断基準の可視化を通じて組織成員との信頼関係を段階的に築いていった。特に、職人たちとの関係構築においては、システムの押し付けではなく、対話を通じた共通理解の形成を重視し、MCSは監視の道具ではなく、共有の装置として運用された。

この結果、経営者の判断に対する理解と共感が組織内に醸成され、経営目標や戦略の方針が現場に自然に浸透していった。こうした信頼基盤は経営者がより大胆な企業家的挑戦を行うための土壌となり、MCSはその前提となる判断の透明性と納得可能性を支える中核的な役割を果たした。

3.5 MCSと企業文化：伝統的価値との接続

高橋商店におけるMCSの整備は業績管理の近代化という側面に加え、長年培われてきた企業文化や職人技術との接続という課題に向き合う実践でもあった。特に、酒造において申核をなす職人たちの暗黙知や経験知は数値化や形式化に馴染みにくい領域である。そのため、MCSの整備が抵抗を招くリスクも内在していた。

こうした中で、中川氏はMCSを文化の可視化と持続を支える仕組みとして設計してきた。発酵工程の温度管理や原材料の歩留まりといった指標は職人たちが身体的に習得してきた感覚的知識を裏づける補助的情報として数値化され、技能の継承と改善活動の双方に資する仕組みとして活用されている。MCSは現場の実践を否定せず、むしろその内側にある論理を言語化、システム化することで文化の存続と進化を両立さ

せる媒体として機能している。また、原価構造や製品別利益率などの客観的指標は従来経験に依存していた業務報告や戦略共有の場面において共通言語として活用され、システム運用を超えた対話の土台として組織内の価値観への納得形成や組織成員の主体性を醸成する触媒となっている。

また、中川氏は他社が科学的手法によって高品質な製品を志向するものもある中で、手造りや手間暇といった象徴的価値を前面に打ち出し、異なる競争軸を確立している。これは地域文化に根ざした価値観をブランドの核として位置づける試みであり、ITT理論における伝統的要素の再解釈にあたる。また、酒造現場では、攪拌の細かな動作や麹室の清掃といった一見非合理的な手順が職人の身体知や信念に基づいて尊重されている。こうした知識はMCSを通じて形式知化されるのではなく、むしろシステムとして許容されることにより、組織文化としての持続を可能にしている⁸⁾。すなわち、MCSの運用は戦略実行のために合理的な運用を行うだけでなく、伝統的知識を選別・再解釈し、組織内外に一貫したメッセージとして伝える基盤として機能している。

4. 考察

以下ではこれまで検討した事例によって得られた知見をもとに、高橋商店におけるMCSの制度的機能とその意味を理論的に考察する。とりわけ、MCSが職人的技能や地域資源といった伝統的価値を保持しながら、戦略的判断や商品構成の見直しといった革新的取り組みをどのように制度的に支えているのかに注目する。まず、MCSが部門間の翻訳や合意形成の土台として機能していることを明らかにする。続いてDe Massis et al. (2016)によるITTモデルに基づいて高橋商店における知識の内面化・再解釈・制度化のプロセスにMCSがいかに関与しているかを検討する。これにより、MCSが文化的価値と経営判断の橋渡しとして果たす役割が立体的に浮かび上がるだろう。

4.1 MCSは伝統とイノベーションの媒介装置として機能するか

本稿の事例は、MCSが単なる業績管理や統制の手段を超えて、伝統的価値と革新的方針を結びつける媒介装置として機能していることを示している。特に、高橋商店での酒造りの中核にある杜氏や蔵人の判断は長年の経験と感覚に基づく暗黙知として蓄積されてきた。そうした知識を経営判断の基盤に組み込むには感覚の共有だけではなく、工程や原価の情報を定量化・構造化し、異なる役割の間で共通の理解を育む必要があった。このような情報整備は、管理者による統制のためというよりも、むしろ現場との対

8) 特に象徴的な事例として、新たな麹室の設計が挙げられる。2016年、同社は蔵内に4つの麹室を新設した。そのすべてが地元八女の産品でもある杉材を用いて作られている。現代的な手法ではなく、伝統的な方法で麹室を新設した理由として、中川氏は「職人の感性を磨く環境」としての意味を重視したという。「技術とは感性が揃って初めて成立する」と語る中川氏のこの判断は制度や道具が単に効率性や合理性の枠組みで導入されるのではなく、職人の身体性や文化的価値と連動した感性の育成装置として設計されていることを示している。

話を成立させる翻訳装置として機能している⁹⁾。

すなわち、高橋商店のMCSは、伝統的な知識とイノベーションの方針をつなぐ実践として機能している。これにより、文化に根ざした意思決定を継続的に支える基盤となっている。加えて、MCSは統制の手段にとどまらず、経営者と現場の間で意味や判断をすり合わせるインターフェースへと機能している。実際、製品別収益性の分析を通じて商品ポートフォリオの再構築や新商品開発が進められたように、MCSは経営者に新たな視点と仮説検証の機会を与える触媒としても作用していた。特に、文化的慣行を尊重しつつ判断枠組みを刷新するには、共創的な制度設計が必要であり、MCSはその実現を支える中核的な手段となっていた。

また、こうしたMCSの機能は単に効率性や収益性を追求するためではなく、FBにおける社会的情緒資産¹⁰⁾ (Socioemotional Wealth；以下、SEWと略記する)を重視した行動によって支えられていたとも解釈できる (Zellweger and Astrachan, 2008)。すなわち信頼・帰属意識・文化的伝統の維持を意識したシステムデザインとしても位置づけられる (Berrone et al., 2012)。これは老舗企業においてMCSが何を守り、何を

変えるかという選択の土台となることを示唆している。加えて、MCSは経営者のEOをシステムに落とし込む枠組みとしても機能している点が重要である。中川氏は伝統的な職人文化や地域性を尊重しつつもMCSを活用して既存資源を再解釈し、新たな市場機会や価値創造の方向性を見出した。こうした構想は、中川氏が有するEOに基づくものであり、革新性・先見性・リスクテイクという志向性がMCSの設計方針や運用実践に直接的に反映されていた。

4.2 ITTにおけるMCSの役割と拡張可能性

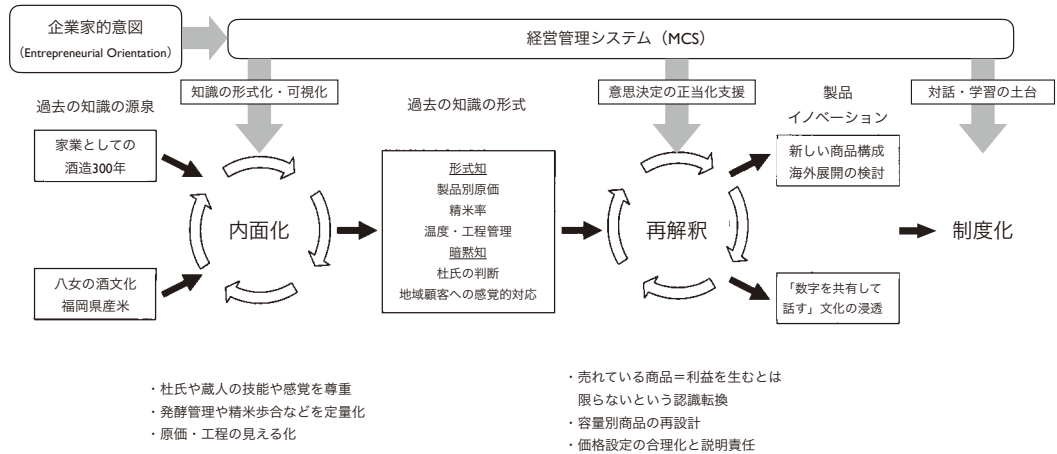
続いて、伝統的知識をイノベーションに活用する過程を説明する枠組みとして本稿で採用したITTモデルの視点から検討を加えよう。先に示した図表1に基づいて、本稿におけるこれまでの考察を当てはめて図示したものが図表2である。

まず、内面化の段階では、杜氏や蔵人の経験的な判断や職人技がMCSを通じて可視化・形式化されていった。具体的には、精米歩合、発酵温度、仕込み日数といった工程に関する知識が定量化され、製品別原価や生産効率の比較が可能となった。このような指標整備により、従

9) 藤山・セルメス鈴木 (2022) の事例研究では、酒造会社における管理会計の活用が事業承継者による戦略的意思決定とその正統化にどのように資するかについても示唆を与えている。そこでは複数の事例から、後継者が原価情報を用いて価格設定や商品構成の見直しを行い、ブランド戦略や海外展開といった将来的構想を経営層内で説明・共有するための手段として管理会計が機能していたことが示されている。これは経営者の企業家的ビジョンを具体化し、その実現に向けた資源配分の妥当性を組織内外に示す上でMCSが重要な役割を担うことを示唆している。さらに、制度的支援は経営の透明性を高めるだけでなく、従来の経営陣や職人層とのあいだで合意形成を促し、事業承継者の構想や価値観を組織に制度的に浸透させる装置としてMCSが活用されている可能性を示している。

10) SEWはFBにおいて経済的価値とは異なる意思決定の基盤として機能する感情的・社会的資産を指す概念である。Berrone et al. (2012) はSEWを以下の5つの構成要素に分類している。(1) 家族の支配と影響力：経営意思決定が血縁関係や親族の意向に強く影響されること、(2) 家族との親密性：企業を家族の延長と見なし、名誉や伝統の維持が重視されること、(3) 社会的絆：親族内の絆や信頼に基づく組織文化の形成、(4) 感情的なつながり：経営判断において感情や直感が重要視されること、(5) 継続意図：長期的な家業の継続と世代間承継が中心的な目的とされることである。これらの要素はFB特有の経営行動や制度設計の背景理解に有用な視点を提供する。

図表 2 高橋商店における企業家的意図, MCS の運用と ITT への影響モデル



(出所) 図表 1 をもとに筆者作成

来は暗黙知として属人的に保持されていた技能が部門間で共有可能な形式知へと変換された。例えば、「大吟醸と普通酒の手間があまり変わらなくなってきた」といった現場の感覚が数値的根拠によって裏づけられることで、製品構成の見直しに向けた客観的議論が可能になった。MCS はここで過去の知識資源を企業家的に再解釈するための知識の可視化装置として機能していた。

次に、再解釈の段階では、長年の経験則や感覚的評価が収益性や市場性といった新たな評価軸に基づいて再定義されていった。例えば、高橋商店では高価格帯 = 高収益という前提を見直し、製品別の利益構造や市場ニーズに基づいてサイズ展開や価格設定を再構成した。こうした戦略的判断は MCS が提供する数値情報によって妥当性が担保され、経営層と現場の間での合意形成が促された。再解釈の方向性は承継者である中川氏の EO に強く影響されており、MCS はその構想を可視化し、説得可能なかたちで組織内に共有するための情報基盤として機能した。

この段階で MCS は、構想の正統化装置として EO に導かれた戦略的転換を支える役割を果たしていた。

最後に、制度化の段階では、再解釈を経て形成された判断基準や数値指標が日常的な意思決定や業務調整の基盤として定着している。高橋商店では数字を共有して話すスタイルが経営層から現場にまで浸透しており、各部門間での課題共有や優先順位の調整が日常的に行われている。これは、MCS が業績測定の枠を超えて対話と探索的学習を支援するインフラとして機能していることを示している。例えば、新製品開発においても杜氏の技能や営業部門の知見が MCS を媒介として組織的に共有され、暗黙知を再構成したうえでイノベーションとして制度化するプロセスが観察された。このように、MCS は EO に基づく構想を内面化・再解釈・制度化という一連のプロセスを通じて伝統知と接続し、ITT の推進基盤として多面的に機能していた。

以上のように、高橋商店における MCS の運用は、ITT モデルが示すプロセスすべてにおいて

で中心的な役割を果たしている。MCSは伝統的知識の保持に留まらず、それを現代的な意味に再構成し、さらに組織に定着させるメディアとして機能している。とりわけ伝統産業においては単なる合理的設計ではなく、文化的・歴史的文脈に沿ったシステム形成が求められるが、MCSはその媒介装置として再評価することができる。

4.3 移行期における MCS の変化プロセス

FBはその所有構造と経営体制において、非FBとは異なる論理で運営される。特に成長や世代交代の過程では、経営情報の非制度化、意思決定の属人化、家族成員間の非公式な合意といった特徴が、MCSの制度化を遅らせる要因となりやすい (Moore and Mula, 2000; Hiebl, 2014)。一方で、事業承継を経て経営が複雑化するにつれ、MCSの必要性が顕在化し、既存の慣行と制度的システムの接合を通じた進化が始まる (Senflechner and Hiebl, 2015)。こうした変化は一足飛びに進むのではなく、慣行との摩擦や調整を伴いながら段階的に進行する。高橋商店の事例でも、このような移行期におけるMCSの変容が観察された。

高橋商店では、それまでも会計に基づく経営管理は行われてきたが、経験に依存した暗黙的管理が中心的であった。製品ごとの採算性や費用構造は明示的に把握されておらず、経営判断は前年並み、よく売れているから増産といった過去実績に基づく経路依存的な論理によって支えられていた。

そこから承継者への代替わりを契機として、企業内で慣行的に遵守されていたルールに対して問い直しがなされ、MCSが再構築されていく過程が始まる。中川氏は原価管理や収益性分析

を通じて製品単位の管理指標を整備し、これを社内で共有することで意思決定の枠組みを徐々に定着させた。この段階では、それまでの慣行との摩擦を避けつつ、数値情報が日常的な判断や議論の中に組み込まれていくプロセスが展開された。つまり、MCSの整備がルールとしての強制ではなく、組織文化とすり合わせながら徐々に埋め込まれていった。これにより、地域との結びつきや地元産原料の活用、顧客ニーズの反映といった文化的実践にも整合性と持続可能性を付与している。

さらに注目すべきは、MCSが定着した後、それが組織学習や意思決定の共通言語として機能するようになることで、組織の戦略的行動そのものが再構成されていく点である。価格改定、商品構成の再編、設備投資の優先順位付けといった経営判断は属人的判断ではなく、枠組みのなかで整合的に行われるようになる。このプロセスは、EOに基づいて描かれた承継者のビジョンが、MCSという構想の翻訳装置を通じて組織に浸透していく過程である。同時に、MCSは意味づけの構造として、組織内の行動様式や意思決定の枠組みを再編していく役割を果たしている。そして、この過程はFBに固有のSEWを保護・伝承する意図とも整合している。特に、承継者が家業に対して有する帰属意識や家名の維持への使命感は制度的変革の動機付けとして作用している (Zellweger and Astrachan, 2008)。

このように、高橋商店の事例はFBが世代交代の過程において、マネジメントを慣行的なものから、形式化、可視化に始まり、意思決定プロセスの明示化、それをベースにした組織内での対話、学習の土台というシステム化へと進化するシステム構築の一例を示している。その進化は、導入、適応、定着、再構築という段階を

経て展開され、組織文化、承継構造、戦略的選択と密接に絡み合う変容のプロセスとして理解できる。このことは、FBを対象とした領域におけるMCS研究の発展にとっても重要な含意をもつ。

4.4 リーダーシップ形成とMCSの戦略的統合

FBにおいて後継者のリーダーシップは、単なる権限ではなく、組織内の正統性と信頼の積み上げとして現れる。特に、伝統的慣行が強い企業では新たな方針が文化と連続性を持って受け入れられる必要があり、MCSはその判断根拠を可視化・共有する媒体として機能する。企業家的リーダーシップにおいて、MCSは経営者のビジョンを具体的行動に落とし込み、進捗や成果の数値化を通じて信頼形成とリスクテイクを後押しする。

高橋商店では原価管理や製品別収益分析が経営判断の妥当性を支え、中川氏の選択が組織的選択肢として理解されていった。MCSは対話の基盤となり、職人や従業員との信頼関係形成を後押しするとともに、カリスマ的支配ではなく合意と納得に基づく合意形成型のリーダーシップを支援した。このスタイルはトップダウンの戦略とボトムアップの創意が共存する環境を生み出している。また、MCSの情報共有は組織成員の参画意識を高め、彼・彼女たちの企業家的行動を促す。同社のMCSは効率化ツールにとどまらず、組織の価値観や戦略ビジョンを承継者と組織成員との間で定着させる装置として活用されている。

以上より、MCSは承継者のリーダーシップを支援する。これは文化・職人・地域資源との対話に支えられ、信頼と戦略的統合の両面を補完している。このようなMCSの活用は老舗企業

の後継者にとって持続可能な意思決定とイノベーションの正統化を可能にする重要な経営実践である。

5. おわりに

本稿は、日本の伝統産業の一角を担う酒造業を対象に福岡県八女市の老舗酒蔵・高橋商店におけるMCSの整備と活用の実態を分析し、MCSがいかにして伝統的価値と企業家的イノベーションを媒介する装置として機能しうるかを明らかにした。特に、外部出身の承継者である中川氏が、家業に根差した職人文化や地域資源を尊重しながら、MCSを再設計し、自らのEOを具体化、共有を図り、組織内部で共有できる仕組みとして制度化していく過程を描き出した。

理論的にはDe Massis et al. (2016)のITT理論を踏まえて、MCSを通じて内面化、再解釈、制度化の3段階を通じた伝統的知識の再構成プロセスを明示した。また、EOを持つ承継者が、何を守り、何を変えるかという問いに対し、MCSを内面化（構想の翻訳装置）、再解釈（正統性の可視化装置）、制度化（対話・学習の土台）として設計していたことを実証的に確認した点が本稿の主要な貢献である。

実際、高橋商店では原価管理や収益性情報の可視化を通じて、かつて暗黙知として処理されていた技能や判断が組織的意思決定に転換されていた。こうした情報が経営層と職人、営業部門との対話の土台となり、「数字を共有して話す」文化が形成されていく過程そのものがMCSの構築であった。また、承継者が製品構成の見直しや価格戦略の再設計、設備投資の意思決定は、MCSによって仮説として可視化・検証され、組織的な納得と戦略的整合性の確保を実現していた。MCSは経営者の構想と組織文化・制度と

の接続を媒介し、老舗企業におけるシステムデザインと承継者の正統性獲得過程の接合点を理解する上で重要な示唆を提供する。本事例は承継者のEOを組織に制度的に埋め込み、伝統の継承と変革を両立させる基盤としてMCSが機能していたことを明らかにした。

他方で、本研究は単一事例に依拠しており、業種・規模・成長段階の異なる企業との比較的検討や、構成員の認識・抵抗・学習プロセスに焦点を当てた縦断的な研究が今後の課題である。また、EOやSEWといった承継者の内的動機とMCSデザインとの連関をより精緻に解明することもMCS研究の深化にとって重要となろう。こうして、MCSが未来の構想と行動を支える制度的インフラとして捉え直す視座を提供できたのだとすれば、幸甚である。

【参考文献】

- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). "Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory". *Accounting, Organizations and Society*, 31(8), 819-841.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). "Management accounting as practice". *Accounting, Organizations and Society*, 32(1-2), 1-27.
- Berrone, P., Cruz, C., & Gomez-Mejia, L. R. (2012). "Socioemotional Wealth in Family Firms: Theoretical Dimensions, Assessment Approaches, and Agenda for Future Research." *Family Business Review*, 25(3), pp.258-279.
- Beusch, P., Frisk, J. E., & Dilla, W. (2022). "Management control for sustainability: Towards integrated systems." *Management Accounting Research*, 54, Article 100777.
- Bisbe, J., & Otle, D. (2004). "The effects of the interactive use of management control systems on product innovation". *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709-737.
- Bisbe, J., & Malagueño, R. (2015). "How control systems influence product innovation processes: examining the role of entrepreneurial orientation". *Accounting and Business Research*, 45(3), 356-386.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). "Conceptualizing management accounting change: An institutional framework". *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.
- Busco, C., Giovannoni, E., & Riccaboni, A. (2008). "Networked performance measurement systems: The role of control in inter-firm

- networks.” *Management Accounting Research*, 19(2), 129–152.
- Busco, C., & Quattrone, P. (2015). “Exploring how the balanced scorecard engages and unfolds: Articulating the visual power of accounting inscriptions”. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 1236–1262.
 - Chenhall, R. H., Hall, M., & Smith, D. (2010). “Social capital and management control systems: A study of a non-government organization.” *Accounting, Organizations and Society*, 35(8), 737–756.
 - Chenhall, R. H., & Moers, F. (2015). “The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control”. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 1–13.
 - Craig, J. B., & Moores, K. (2005). “Balanced scorecards to drive the strategic planning of family firms”. *Family Business Review*, 18(2), 105–122.
 - Davila, A., Foster, G., & Oyon, D. (2009). Accounting and control, entrepreneurial orientation and new venture performance: An empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3–4), 322–347.
 - Debicki, B. J., Matheme, C. F., Kellermanns, F. W., & Chrisman, J. J. (2009). “Family business research in the new millennium: An overview of the who, the where, the what, and the why”. *Family Business Review*, 22(2), 151–166.
 - De Massis, A., Frattini, F., Kotlar, J., Petruzzelli, A. M., & Wright, M. (2016). “Innovation through tradition: Lessons from innovative family businesses and directions for future research”. *Academy of Management Perspectives*, 30(1), 93–116.
 - 藤山敬史・セルメス鈴木寛之 (2022) 「清酒酒蔵における原価計算・管理会計実務：新潟の酒蔵に関する複数事例研究」. 『国民経済雑誌』, 226(6), 83–100.
 - Frare, A. B., Cruz, A. P. C. da, Lavarda, C. E. F., & Akroyd, C. (2021). “Packages of management control systems, entrepreneurial orientation and performance in Brazilian startups”. *Journal of Accounting & Organizational Change* (2022) 18 (5): 643–665.
 - Giovannoni, E., Maraghini, M. P., & Riccaboni, A. (2011). “Transmitting knowledge across generations: The role of management accounting practices”. *Family Business Review*, 24(2), 126–150.
 - Gond, J.-P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). “Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability”. *Management Accounting Research*, 23(3), 205–223.
 - Hall, A. (2016). “Family business succession: The management accounting perspective”. *Journal of Management Control*, 27(3–4), 201–228.
 - Handler, W. C. (1994). “Succession in family business: A review of the research”. *Family Business Review*, 7(2), 133–157.
 - Henri, J.-F. (2006). “Organizational culture and performance measurement systems”. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 77–103.
 - Hiebl, M. R. W. (2014). “Risk aversion in family firms: What do we really know?”. *Journal of Risk Finance*, 15(5), 422–436.
 - Lambrecht, J., & Donckels, R. (2006). “Toward a

- business family dynasty: A lifelong, continuing process". In P. Poutziouris, K. Smyrniotis, & S. Goel(Eds.), *Handbook of Research on Family Business* (pp. 388-401). Cheltenham: Edward Elgar.
- Leotta, A., Rizza, C., & Ruggeri, D. (2017). "Performance management systems and family firms: A multiple case study". *Journal of Management Control*, 28(4), 385-416.
 - Lumpkin, G. T., & Dess, G. G. (1996). "Clarifying the Entrepreneurial Orientation Construct and Linking It to Performance," *Academy of Management Review*, 21(1), 135-172.
 - Merchant, K. A., Van der Stede, W. A.. (2017). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives, 4th ed.*. : Pearson Education Ltd.
 - Miller, D. (1983). "The Correlates of Entrepreneurship in Three Types of Firms," *Management Science*, 29(7), 770-791.
 - Müller-Stewens, B., Widener, S. K., Möller, K., & Steinmann, J.-C. (2019). "The role of diagnostic and interactive control uses in innovation." *Accounting, Organizations and Society*, 73, 50-67.
 - Moores, K., & Mula, J. (2000). "The salience of market, bureaucratic, and clan controls in the management of family firm transitions: Some tentative Australian evidence". *Family Business Review*, 13(2), 91-106.
 - Senftlechner, D., & Hiebl, M. R. W. (2015). "Management accounting and management control in family businesses: Past accomplishments and future opportunities". *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 573-606.
 - Shane, S. and S. Venkataraman (2000). "The promise of entrepreneurship as a field of research." *Academy of management review* 25 (1): 217-226.
 - Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
 - Stergiou, K., Ashraf, J., & Uddin, S. (2013). "The other side of agency theory: The case of Bangladesh". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(5), 765-792.
 - Stevenson, H. (1983). *A perspective on entrepreneurship* (Vol. 13). Cambridge, MA: Harvard Business School.
 - 飛田 努 (2021) 『経営管理システムをデザインする：中小企業における管理会計実践の分析』中央経済社
 - 飛田 努 (2024a) 「アントレプレナーシップを発揚する経営管理システムのデザイン試論－リスクと不確実性に対する中小企業経営者の活動様式をもとに－」『管理会計学』32 (2), 43-60.
 - 飛田 努 (2024b) 「経営者と組織成員の共創に基づく経営管理システムのデザイン－アントレプレナーシップを発揚するメカニズム－」上總康行編『次世代管理会計の進展』第9章, 中央経済社.
 - 飛田 努 (2024c) 「ファミリービジネスにおける企業家精神の発揚と経営管理システムの整備－乗富鉄工所における事業承継と経営改革を事例として－」『中小企業季報』2024(2), 1-17.
 - 飛田 努 (2024d) 「中小企業における経営革新

を促す中期経営計画策定プロセスの考察 - 筑水キャニコムに見る経営管理システムのデザイン - 『中小企業会計研究』(10), 64-79.

- 山地秀俊・藤村 聡 (2008) 「明治期における小西家 (小西酒造) の会計帳簿組織 - 旦那 = 番頭ガバナンスと近代的企業ガバナンス - 」 『国民経済雑誌』, 197(2), 53-77.
- Widener, S. K. (2007). "An empirical analysis of the levers of control framework". *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 757-788.
- Zellweger, T. M., & Astrachan, J. H. (2008). "On the Emotional Value of Owning a Firm." *Family Business Review*, 21(4), 347-363.
- Zellweger, T. M., Eddleston, K. A., & Kellermanns, F. W. (2010). "Exploring the concept of familiness: Introducing family firm identity". *Journal of Family Business Strategy*, 1(1), 54-63.