

Research Paper

Blue Ocean Strategy, Management Accounting Information, and Managers' Mental Models: Their Impact on Managerial Performance in Small and Medium-Sized Enterprises

Mohammad Nazaripour¹ 

¹ Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, University of Hazrat-e Masoumeh, Qom, Iran.

[10.22080/jem.2026.31281.4031](https://doi.org/10.22080/jem.2026.31281.4031)**Received:**

February 14, 2026

Accepted:

July 14, 2026

Available online:

March 16, 2026

Keywords:

Blue Ocean Strategy, Managerial Performance, Management Accounting Information, Managers' Mental Models, Small and Medium-Sized Enterprises (SMEs), Sustainable Business Development.

Abstract

The primary objective of this research is to examine the impact of Blue Ocean Strategy (BOS) on managerial performance in Small and Medium-sized Enterprises (SMEs), while clarifying the mediating role of management accounting information and the moderating role of managerial mental models. Given the challenging environment of the Iranian economy - characterized by chronic inflation, international sanctions, exchange-rate volatility, and persistent market uncertainty - this study investigates how innovative strategies, supported by information infrastructures and shaped by managerial cognitive filters, are translated into improved managerial outcomes. This applied research is descriptive-survey in nature and adopts a quantitative approach. Data were collected through questionnaires distributed to 234 senior and middle managers of small and medium-sized manufacturing enterprises in Tehran. Data analysis was performed using Structural Equation Modeling (SEM) with AMOS software. The reliability and validity of the constructs were confirmed using Cronbach's alpha, Composite Reliability (CR), and Average Variance Extracted (AVE). The findings indicate that BOS has a direct, positive, and significant effect on managerial performance and represents the strongest path in the structural model. In addition, management accounting information partially mediates the relationship between BOS and managerial performance. The moderation analysis further shows that managers' traditional and conservative mental models significantly weaken the positive effect of BOS on performance. Overall, sustainable success in Iranian SMEs depends not only on adopting value-creation strategies, but also on aligning information systems and reshaping managerial mental models to support innovation and strategic adaptability.

1. Introduction

In contemporary strategic management, increasing attention has shifted from explaining which strategies firms adopt to understanding how strategic orientations are translated into superior managerial outcomes. In this context, Blue Ocean Strategy (BOS) has emerged as a prominent approach that encourages firms to move beyond intense competition in saturated

markets and create new, less-contested market spaces. Grounded in the logic of value innovation, BOS seeks to achieve differentiation and cost efficiency simultaneously, thereby challenging the traditional view that these strategic positions are inherently incompatible. This logic is particularly relevant to small and medium-sized enterprises (SMEs) in Iran, where chronic inflation, international sanctions,

exchange-rate volatility, and recessionary pressures intensify resource constraints and competitive uncertainty.

For such firms, BOS may provide a viable pathway for reducing dependence on price-based rivalry and generating new demand. However, its adoption does not automatically lead to improved managerial performance (MP). What remains insufficiently explained in prior research is the process through which BOS is translated into managerial outcomes and the cognitive conditions under which this effect is strengthened or weakened, particularly in resource-constrained SMEs. To address this gap, the present study develops a process-oriented framework in which management accounting information (AI) serves as a mediating mechanism by supporting planning, coordination, and control, while managers' mental models (MM) function as a cognitive filter that shapes how strategic opportunities and information are interpreted and acted upon.

Accordingly, this research examines manufacturing SMEs in Tehran by integrating BOS as the independent variable, AI as the mediating variable, MM as the moderating variable, and MP as the dependent variable. The study contributes to the literature by conceptualizing the strategy–performance relationship as an informational–cognitive process and highlighting the importance of strategic, informational, and cognitive alignment in translating value innovation into sustainable managerial outcomes.

2. Methods

This applied study adopts a quantitative, descriptive–survey research design to examine the structural relationships among Blue Ocean Strategy, as the independent variable; management accounting information, as the mediating variable; managers' mental models, as the moderating variable; and managerial performance, as the dependent variable, in small and medium-sized manufacturing enterprises in Tehran. Data were collected through a researcher-developed questionnaire based on established literature and measured using a five-point Likert scale. Following a pilot study

conducted with 30 managers, the instrument was refined accordingly.

Reliability was confirmed using Cronbach's alpha and composite reliability coefficients, both of which exceeded 0.70. Convergent and discriminant validity were verified using the AVE, MSV, and ASV indices. Using purposive sampling, 234 valid questionnaires were obtained from senior and middle managers. Data analysis involved descriptive statistics and normality tests conducted in SPSS, followed by covariance-based structural equation modeling (SEM) using AMOS. The mediating effect was assessed through bootstrapping procedures, while the moderating role was examined using hierarchical regression analysis.

3. Results

The findings indicated that the proposed conceptual model demonstrated a satisfactory fit and that the measurement model had acceptable reliability and validity. Preliminary analyses confirmed the adequacy of the data for factor analysis, while the values of Cronbach's alpha, composite reliability, and average variance extracted supported the internal consistency and convergent validity of the constructs. In addition, the model-fit indices indicated an excellent fit between the measurement model and the observed data.

The results of the structural equation modeling revealed that Blue Ocean Strategy (BOS) had a positive and significant effect on management accounting information (AI). This finding suggests that firms pursuing value innovation and new market creation require more analytical, future-oriented, and relevant managerial information. BOS also exerted a positive and significant direct effect on managerial performance (MP) and emerged as the strongest predictor in the model. This result indicates that moving away from traditional competition and emphasizing innovative value creation can substantially improve managerial outcomes. Furthermore, AI had a positive and significant effect on MP, confirming its role in enhancing decision quality, strategic control, and resource allocation.

The mediation analysis conducted through bootstrapping showed that AI partially mediated

the relationship between BOS and MP. This finding indicates that part of the effect of strategy on performance is transmitted through informational mechanisms, while the direct effect remains dominant. In addition, the hierarchical regression results demonstrated that managers' mental models (MM) had a significant negative moderating effect on the BOS–MP relationship. This finding indicates that more traditional and less flexible cognitive patterns weaken the positive effect of BOS on performance. Overall, the results highlight the importance of strategic, informational, and cognitive alignment in improving managerial performance in manufacturing SMEs in Tehran.

4. Conclusion

The findings underscore that enhancing managerial performance in Iranian SMEs requires the synergistic integration of Blue Ocean Strategy (BOS), management accounting information (AI), and managers' mental models (MM). Although BOS emerged as the strongest predictor of managerial performance, its effect was significantly mediated by AI. This finding highlights the crucial role of AI in translating strategic intent into actionable insights and effective decision-making, particularly within resource-constrained SMEs. However, the positive effects of BOS and AI may be undermined by traditional and conservative MM, which can act as cognitive barriers that limit firms' ability to fully exploit innovative opportunities and adapt to dynamic market conditions. Therefore, achieving sustainable growth requires a holistic approach that aligns

strategic direction with robust informational systems and adaptive cognitive frameworks.

Consequently, the effectiveness of BOS in SMEs depends not only on strategic choice but also on concurrent improvements in informational infrastructure and managerial cognition. This research emphasizes that, for SMEs operating in challenging economic environments, strategic success depends on fostering a culture that supports value innovation, strengthening analytical capabilities through AI, and cultivating flexible, forward-thinking mental models among managers. Ultimately, an integrated approach encompassing strategic, informational, and cognitive dimensions is essential for maximizing the performance benefits of innovative strategies and ensuring resilience in competitive markets.

Keywords: Blue Ocean Strategy; Managerial Performance; Management Accounting Information; Managers' Mental Models; Small and Medium-Sized Enterprises (SMEs); Sustainable Business Development.

Funding

There is no funding support

Authors' contribution

All the authors contributed equally to writing the article

Conflict of interest

Authors declared no conflict of interest

Acknowledgments

The authors consider it necessary to thank the editor and referees of the magazine for providing constructive and scientific opinions.

علمی پژوهشی

استراتژی اقیانوس آبی، اطلاعات حسابداری مدیریت و مدل‌های ذهنی مدیران: تأثیر بر عملکرد مدیریتی شرکت‌های کوچک و متوسط

محمد نظری‌پور^{۱*}

^۱دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه حضرت معصومه (س)، قم، ایران.



[10.22080/jem.2026.31281.4031](https://doi.org/10.22080/jem.2026.31281.4031)

چکیده

هدف اصلی این پژوهش، واکاوی تأثیر استراتژی اقیانوس آبی بر عملکرد مدیریتی در بنگاه‌های کوچک و متوسط، با تبیین نقش میانجی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش تعدیل‌کننده مدل‌های ذهنی مدیران است. این مطالعه، با تمرکز بر چالش‌های محیطی اقتصاد ایران، ازجمله تورم مزمن، تحریم‌ها و نوسانات ارزی، به بررسی این مسئله می‌پردازد که چگونه استراتژی‌های نوآورانه، در کنار زیرساخت‌های اطلاعاتی و فیلترهای شناختی مدیران، به بهبود عملکرد منجر می‌شوند. روش پژوهش، کاربردی و توصیفی - پیمایشی، با رویکرد کمی است. داده‌های موردنیاز از طریق توزیع پرسش‌نامه میان ۲۳۴ نفر از مدیران ارشد و میانی شرکت‌های تولیدی کوچک و متوسط شهر تهران گردآوری شد. تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار آموس انجام گرفت و پایایی و روایی سازه‌ها از طریق شاخص‌های آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج‌شده تأیید شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که استراتژی اقیانوس آبی تأثیر مستقیم، مثبت و معناداری بر عملکرد مدیریتی دارد و قوی‌ترین مسیر در مدل ساختاری پژوهش محسوب می‌شود. همچنین، نقش میانجی‌گری جزئی اطلاعات حسابداری مدیریت در انتقال اثر استراتژی به عملکرد تأیید شد. نتایج تحلیل تعدیل‌گری نیز نشان داد که مدل‌های ذهنی سنتی و محافظه‌کارانه مدیران، اثر مثبت استراتژی اقیانوس آبی بر عملکرد را به طور معناداری تضعیف می‌کنند. در نهایت، نتایج حاکی از آن است که موفقیت پایدار در بنگاه‌های کوچک و متوسط ایران، نه تنها مستلزم اتخاذ استراتژی‌های خلق ارزش است، بلکه به هم‌راستایی نظام‌های اطلاعاتی و بازنگری در الگوهای ذهنی مدیران برای پذیرش منطق نوآوری نیز نیاز دارد.

تاریخ دریافت:

۲۵ بهمن ۱۴۰۴

تاریخ پذیرش:

۲۳ تیر ۱۴۰۵

تاریخ انتشار:

۲۵ اسفند ۱۴۰۴

کلیدواژه‌ها:

استراتژی اقیانوس آبی، عملکرد مدیریتی، اطلاعات حسابداری مدیریت، مدل‌های ذهنی مدیران، شرکت‌های کوچک و متوسط، توسعه پایدار کسب‌وکار.

*نویسنده مسئول: محمد نظری‌پور

آدرس: دانشگاه حضرت معصومه (س)، قم، ایران.

ایمیل: m.nazaripour@hmu.ac.ir

۱ مقدمه

حرکت استراتژیک^۱، مجموعه‌ای هماهنگ از اقدامات برای بهره‌برداری از شایستگی‌های محوری و دستیابی به مزیت رقابتی است (هیت و همکاران^۲، ۲۰۱۱). بااین‌حال، در فضای رقابتی امروز، اتکالی صرف به الگوهای سنتی در بازارهای اشباع‌شده، سازمان‌ها را درگیر رقابتی فرسایشی در «اقیانوس‌های سرخ» کرده و دستیابی به سودآوری پایدار را دشوار ساخته است. در پاسخ به این چالش، رویکردهای نوین بر خلق فضاهای بازار جدید و کم‌رقیب تأکید دارند. در این چارچوب، استراتژی اقیانوس آبی^۳ (BOS) به‌عنوان رویکردی نوآورانه مطرح می‌شود که به‌جای تقابل مستقیم با رقبای بر خلق تقاضای جدید و بازتعریف مرزهای صنعت تمرکز دارد (کیم و مابورن^۴، ۲۰۱۷).

هسته مفهومی استراتژی اقیانوس آبی، «نوآوری ارزش»^۵ است؛ یعنی سازمان به‌طور هم‌زمان ارزش ادراک‌شده مشتری را افزایش می‌دهد و ساختار هزینه را کاهش می‌دهد (کیم و مابورن، ۲۰۱۷). برخلاف رویکردهای کلاسیک که تمایز و رهبری هزینه را دو انتخاب متعارض می‌دانند، BOS این دو منطق را به‌صورت هم‌افزا دنبال می‌کند و از طریق نوآوری‌های ارزش‌آفرین، زمینه مزیت رقابتی پایدار را فراهم می‌سازد (باتیستی و همکاران^۶، ۲۰۲۰). در بلندمدت نیز، خلق تقاضای جدید می‌تواند فشار رقابتی را کاهش داده و به بهبود کارایی هزینه‌ای بینجامد (لیوی^۷، ۲۰۱۸). تحقق این منطق، مستلزم هم‌راستایی هم‌زمان استراتژی با مطلوبیت مشتری، قیمت‌گذاری و ساختار هزینه است (ارومافورو^۸، ۲۰۲۵).

اهمیت استراتژی اقیانوس آبی در بستر شرکت‌های کوچک و متوسط، به‌ویژه در اقتصاد ایران، دوچندان است. اقتصاد ایران با چالش‌هایی چون تورم مزمن، تحریم‌های بین‌المللی و نوسانات ارزی مواجه است (طالبی، ۱۴۰۴) و در این میان، بنگاه‌های کوچک و متوسط نقشی مهم در اشتغال‌زایی و رشد اقتصادی دارند (نوری و همکاران، ۱۴۰۴). بااین‌حال، این بنگاه‌ها معمولاً با محدودیت منابع، فشار رقابتی و دشواری در حفظ پایداری بلندمدت روبرو هستند (مافوکیدزه و چیوتسی^۹، ۲۰۲۵). در چنین شرایطی، BOS می‌تواند با کاهش وابستگی به رقابت قیمتی و تقویت خلق ارزش نوآورانه، به بهبود رشد، بهره‌وری و تاب‌آوری این بنگاه‌ها کمک کند (ارومافورو، ۲۰۲۵).

استراتژی کسب‌وکار، چارچوبی برای جهت‌دهی بلندمدت سازمان، تخصیص منابع و هم‌راستاسازی تصمیم‌های عملیاتی با اهداف کلان است (تیس^{۱۰}، ۲۰۱۸؛ وودز^{۱۱}، ۲۰۰۹). بااین‌حال، اجرای استراتژی اقیانوس آبی به‌تنهایی تضمین‌کننده بهبود عملکرد مدیریتی نیست. هرچند پژوهش‌ها اثر مثبت استراتژی‌های رقابتی و استراتژی کسب‌وکار را بر عملکرد مدیریتی تأیید کرده‌اند (آمواکو - گیامپاه و آکواه^{۱۲}، ۲۰۰۸؛ میکایل^{۱۳}، ۲۰۲۴)، تحقق این پیامدها به وجود سازوکارهای پشتیبان نیز وابسته است. در همین راستا، اثربخشی سیستم‌های کنترل مدیریت تابع عوامل زمینه‌ای، ازجمله نوع استراتژی، است (آزیر و لانگفیلد - اسمیت^{۱۴}، ۲۰۰۵) و ارزیابی عملکرد استراتژیک یکپارچه، همراه با اطلاعات گسترده حسابداری مدیریت، می‌تواند نتایج استراتژیک سازمان را تقویت کند (چنهال^{۱۵}، ۲۰۱۱).

اطلاعات حسابداری مدیریت یکی از مهم‌ترین سازوکارهای اجرای استراتژی و پشتیبانی از

⁹ Mafukidze & Chiutsi

¹⁰ Teece

¹¹ Woods

¹² Amoako-Gyampah & Acquah

¹³ Michail

¹⁴ Auzair & Langfield-Smith

¹⁵ Chenhall

¹ Strategic Movement

² Hitt et al

³ Blue Ocean Strategy (BOS)

⁴ Kim & Mauborgne

⁵ Value Innovation

⁶ Battisti

⁷ Leavy

⁸ Eromafuru

تصمیم‌گیری مدیریتی است. مدیران برای برنامه‌ریزی، هماهنگی و کنترل اثربخش، به اطلاعاتی جامع، مرتبط و به‌موقع نیاز دارند (چنهال، ۲۰۰۳؛ پدروسو و همکاران^۱، ۲۰۲۰). در بستر استراتژی‌های نوآورانه‌ای مانند اقیانوس آبی، این نیاز بیشتر می‌شود؛ زیرا تصمیم‌گیری درباره فرصت‌های جدید بازار، تخصیص منابع و کنترل ریسک، مستلزم گزارش‌های تحلیلی و آینده‌نگر، فراتر از گزارشگری مالی سنتی، است (کادز و گیلدینگ^۲، ۲۰۰۸). از این منظر، اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند BOS را به پیامدهای مدیریتی مؤثر تبدیل کند.

در کنار بُعد اطلاعاتی، بُعد شناختی تصمیم‌گیری مدیران نیز در موفقیت اجرای استراتژی نقشی تعیین‌کننده دارد. مدل‌های ذهنی مدیران^۳ (MM)، ساختارهای شناختی‌ای هستند که نحوه ادراک، تفسیر و واکنش آنان به محیط پیچیده کسب‌وکار را شکل می‌دهند (جونز^۴، ۲۰۱۱؛ هرمیس^۵، ۲۰۲۳). این مدل‌ها بر درک فرصت‌های بازار، تفسیر اطلاعات و ارزیابی گزینه‌های راهبردی اثر می‌گذارند و از این طریق، تصمیم‌گیری راهبردی و پیامدهای مدیریتی را تحت‌تأثیر قرار می‌دهند (نومان^۶، ۲۰۲۰). بنابراین، حتی در صورت وجود جهت‌گیری راهبردی مناسب و اطلاعات مرتبط، نحوه تفسیر و به‌کارگیری اطلاعات توسط مدیران می‌تواند شدت و جهت اثر استراتژی بر عملکرد را تغییر دهد.

باوجود گسترش ادبیات استراتژی اقیانوس آبی و حسابداری مدیریت، هنوز به‌طور کافی روشن نیست که استراتژی اقیانوس آبی از چه سازوکارهایی و تحت چه شرایطی به بهبود عملکرد مدیریتی منجر می‌شود؛ به‌ویژه در بنگاه‌های کوچک و متوسط^۷ (SMEs). بخش عمده پژوهش‌های پیشین یا بر بُعد راهبردی BOS و منطق «نوآوری ارزش» تمرکز داشته‌اند (کیم و مابورن، ۲۰۱۷؛ پدروسو و همکاران، ۲۰۲۰)، یا نقش اطلاعات

حسابداری مدیریت^۸ (AI) را در پشتیبانی از تصمیم‌گیری و کنترل سازمانی بررسی کرده‌اند (چنهال و همکاران، ۲۰۱۱؛ هرمیس، ۲۰۲۳)، و یا به نقش عوامل شناختی در تصمیم‌گیری راهبردی پرداخته‌اند (جونز، ۲۰۱۱؛ نومان، ۲۰۲۰). در نتیجه، آنچه همچنان کمتر تبیین شده، نه صرفاً هم‌زمانی این متغیرها، بلکه فرایندی است که از طریق آن، یک جهت‌گیری راهبردی نوآورانه به پیامدهای مدیریتی تبدیل می‌شود و نیز شرایط شناختی‌ای که می‌توانند این فرایند را تقویت یا تضعیف کنند. این خلأ، به‌ویژه در بستر بنگاه‌های کوچک و متوسط ایران، برجسته‌تر است؛ جایی که محدودیت منابع، بی‌ثباتی محیطی و وابستگی شدید به تصمیم‌های مدیریتی، شناخت دقیق سازوکارهای اثرگذاری استراتژی را ضروری‌تر می‌سازد.

براین‌اساس، پژوهش حاضر با تمرکز بر شرکت‌های کوچک و متوسط ایران، مدلی را آزمون می‌کند که در آن استراتژی اقیانوس آبی بر عملکرد مدیریتی اثر می‌گذارد، اطلاعات حسابداری مدیریت در این رابطه نقش میانجی ایفا می‌کند و مدل‌های ذهنی مدیران این رابطه را تعدیل می‌کنند. نوآوری این پژوهش صرفاً در کنار هم قراردادن چند متغیر نیست، بلکه در صورت‌بندی و آزمون یک سازوکار تبیینی است که رابطه میان راهبرد و عملکرد را به‌صورت فرایندی اطلاعاتی - شناختی مفهوم‌سازی می‌کند. از این‌رو، این مطالعه نه‌تنها شواهد تجربی جدیدی از بستر بنگاه‌های کوچک و متوسط ارائه می‌دهد، بلکه به غنای ادبیات نظری در تبیین چگونگی و شرایط اثرگذاری استراتژی‌های نوآورانه بر عملکرد مدیریتی نیز کمک می‌کند.

⁵ Hermes⁶ Noman⁷ Small and Medium-Sized Enterprises (SMEs)⁸ Accounting Information (AI)¹ Pedroso² Cadez & Guilding³ Mental Models (MM)⁴ Jones

۲ چارچوب نظری و پیشینه پژوهش

کیفیت، بهره‌وری و زمان چرخه، را ارزیابی می‌کند (نیلی و همکاران^۶، ۱۹۹۵؛ اسلک و همکاران^۷، ۲۰۱۰)؛ و عملکرد استراتژیک که بر نوآوری، رضایت مشتری و حفظ مزیت رقابتی پایدار تمرکز دارد (بارنی^۸، ۱۹۹۱؛ کاپلن و نورتن^۹، ۱۹۹۶؛ هربینیاک^۹، ۲۰۱۳).

در بنگاه‌های کوچک و متوسط، عملکرد مدیریتی بازتاب‌دهنده تخصیص بهینه منابع محدود برای پاسخ‌گویی هم‌زمان به فشارهای کوتاه‌مدت و الزامات رشد بلندمدت است (سیمونز^{۱۰}، ۱۹۹۵). پژوهش‌های پیشین بر نقش حیاتی سیستم‌های اطلاعاتی و ویژگی‌های شناختی مدیران در ارتقای این عملکرد تأکید دارند (سونارتا و آستوتی^{۱۱}، ۲۰۲۳؛ چنهال و لانگفیلد - اسمیت، ۱۹۹۸؛ تران تان توی^{۱۲}، ۲۰۲۵).

۲.۲ استراتژی اقیانوس آبی (متغیر مستقل)

استراتژی اقیانوس آبی (BOS) پارادایمی است که سازمان را از رقابت فرسایشی در بازارهای اشباع‌شده، یا «اقیانوس سرخ»، به سوی خلق فضاهای بازار نوظهور سوق می‌دهد (کیم و مابورن، ۲۰۱۷). هسته نظری این استراتژی بر «نوآوری ارزش» استوار است؛ جایی که سازمان، برخلاف رویکردهای سنتی، تمایز و کاهش هزینه را به طور هم‌زمان دنبال می‌کند (کیم و مابورن، ۲۰۱۴). این استراتژی از طریق مدل «چهار اقدام» - شامل حذف، کاهش، ارتقا و خلق - مرزهای صنعت را بازتعریف کرده و منطق رقابتی را تغییر می‌دهد (سوسیلواتی و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۷). درحالی‌که BOS اغلب با استراتژی‌های پیشرو^{۱۴} هم‌راستا است، تفاوت آن در تمرکز بر کشف فرصت‌های نوآورانه، به جای بهینه‌سازی تدریجی، است (یوسانتو و دیکارا^{۱۵}،

ادبیات معاصر مدیریت استراتژیک، با عبور از رویکردهای صرفاً توصیفی، به طور فزاینده‌ای بر شناسایی «سازوکارهای واسطه» تمرکز دارد؛ سازوکارهایی که تصمیم‌های کلان استراتژیک را به نتایج عملیاتی پایدار تبدیل می‌کنند (البانا و همکاران^۱، ۲۰۲۰). در همین راستا، پژوهش حاضر با تلفیق چهار سازه کلیدی در بستر بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، به دنبال تبیین مدلی فرایندی است: استراتژی اقیانوس آبی (BOS) به عنوان پیش‌شان استراتژیک، عملکرد مدیریتی (MP) به عنوان برآیند نهایی، اطلاعات حسابداری مدیریت (AI) به عنوان میانجی ساختاری و مدل‌های ذهنی مدیران (MM) به عنوان فیلتر شناختی تعدیل‌کننده. بنگاه‌های کوچک و متوسط، به دلیل محدودیت منابع و فشار رقابتی، بستری حیاتی برای آزمون این فرایند هستند (تیس، ۲۰۱۸؛ هاین و همکاران^۲، ۲۰۲۶). در ادامه، روابط نظری و منطق حاکم بر این سازه‌ها تشریح می‌شود.

۲.۱ عملکرد مدیریتی (متغیر وابسته)

عملکرد مدیریتی، به عنوان معیار نهایی موفقیت سازمان، مفهومی چندبعدی است که فراتر از شاخص‌های مالی سنتی، توانایی سازمان در تحقق اهداف استراتژیک را بازتاب می‌دهد (کاپلن و نورتن^۳، ۲۰۰۱). این سازه در سه سطح تحلیل می‌شود: عملکرد مالی که پیامدهای کوتاه‌مدت را در قالب سودآوری و سهم بازار نشان می‌دهد (ریچارد و همکاران^۴، ۲۰۰۹؛ ونکاترامان و رامانوجام^۵، ۱۹۸۶)؛ عملکرد عملیاتی که کارایی فرایندهای داخلی، شامل

⁹ Hrebiniak

¹⁰ Simons

¹¹ Sunarta & Astuti

¹² Tran Thanh Thuy

¹³ Susilowati et al

¹⁴ Prospector

¹⁵ Yusanto & Dikara

¹ Elbanna et al

² Hein et al

³ Kaplan & Norton

⁴ Richard et al

⁵ Venkatraman & Ramanujam

⁶ Neely et al

⁷ Slack et al

⁸ Barney

مسیر اجرای BOS را هموار می‌سازد (چنهال و همکاران، ۲۰۱۱).

2.4 مدل‌های ذهنی مدیران (متغیر تعدیل‌کننده)

مدل‌های ذهنی مدیران (MM) به مثابه «فیلترهای شناختی» عمل می‌کنند که چگونگی ادراک اطلاعات و اتخاذ تصمیم‌های استراتژیک را جهت می‌دهند (نومان و همکاران، ۲۰۲۰؛ جونز و همکاران، ۲۰۱۱). این مدل‌ها تعیین می‌کنند که آیا BOS به عنوان فرصتی منحصر به فرد یا ریسکی پرهزینه ادراک شود (واله سانتوس و ترزا گارسیا، ۲۰۰۶).

مدیرانی که دارای مدل‌های ذهنی سنتی و خطی هستند، اغلب رویکردی گذشته‌نگر به داده‌های حسابداری دارند و در نتیجه، پتانسیل تحول‌آفرین BOS را محدود می‌کنند (بیرنبرگ و همکاران، ۲۰۰۶؛ تریپاس و گاوته، ۲۰۱۷). در مقابل، مدل‌های ذهنی نوآور و استراتژیک، با تفسیر اثربخش داده‌های AI، سازمان را به سوی شناسایی فرصت‌های بازار جدید و بهره‌گیری کامل از ظرفیت‌های BOS سوق می‌دهند (تیلمن و گودارد، ۲۰۰۸؛ خان و همکاران، ۲۰۲۵).

براین اساس، MM نقش تعدیل‌کننده‌ای ایفا می‌کند؛ به این معنا که اثربخشی مسیر «استراتژی به عملکرد» از طریق این فیلترهای شناختی تقویت یا تضعیف می‌شود (تومی و میلان، ۲۰۰۸). این دیدگاه در ادبیات معاصر، مدل‌های ذهنی را به عنوان عاملی تعیین‌کننده در موفقیت استراتژی‌های تحول‌آفرین معرفی می‌کند (نومان و همکاران، ۲۰۲۰).

2.5 مدل و فرضیه‌های پژوهش

۲۰۲۴). اجرای BOS در بنگاه‌های کوچک و متوسط، به دلیل ماهیت چابک این سازمان‌ها، فرصتی برای خلق سودآوری بدون نیاز به سرمایه‌گذاری‌های سنگین در تحقیق و توسعه است (ارومافورو، ۲۰۲۵). با این حال، فقدان زیرساخت‌های نظام‌مند مدیریتی، اجرای این استراتژی را با چالش روبه‌رو کرده و نیاز به نقش‌آفرینی اطلاعات حسابداری مدیریت را برجسته می‌کند (چنهال و لانگفیلد - اسمیت، ۱۹۹۸).

2.3 اطلاعات حسابداری مدیریت (متغیر میانجی)

اطلاعات حسابداری مدیریت (AI)، به عنوان «پیشران اطلاعاتی» سازمان، پیوند میان تصمیم‌های استراتژیک (BOS) و نتایج عملیاتی (MP) را برقرار می‌کند (صالح و النیمر، ۲۰۲۲). این سیستم‌ها صرفاً گزارشگر نیستند، بلکه ابزاری برای پایش مستمر اقدامات «حذف، کاهش، ارتقا و خلق» در فرایند BOS محسوب می‌شوند (کاپلن و نورتن، ۱۹۹۶). با حرکت به سوی بازارهای نوظهور، سیستم‌های AI باید فراتر از داده‌های مالی، شاخص‌های غیرمالی و آینده‌نگر، مانند هزینه خلق ارزش، را برای تصمیم‌گیران فراهم کنند (نظری‌پور و راوند، ۲۰۱۹؛ نیومن و همکاران، ۲۰۱۷).

ویژگی‌های اثربخشی این سیستم‌ها، از جمله دقت، به موقع بودن و جامعیت، تأثیر مستقیمی بر کاهش ریسک اجرای استراتژی‌های تحول‌آفرین در بنگاه‌های کوچک و متوسط دارند (تاشتوش، ۲۰۲۱؛ پاپازوف و میخایلووا، ۲۰۱۶). در حقیقت، رابطه BOS و AI دوسویه است: استراتژی، الزامات اطلاعاتی جدیدی ایجاد می‌کند و اطلاعات تحلیلی،

⁷ Birnberg

⁸ Tripsas & Gavetti

⁹ Tillmann & Goddard

¹⁰ Khan et al

¹¹ Toni & Milan

¹ Saleh & Al-Nimer

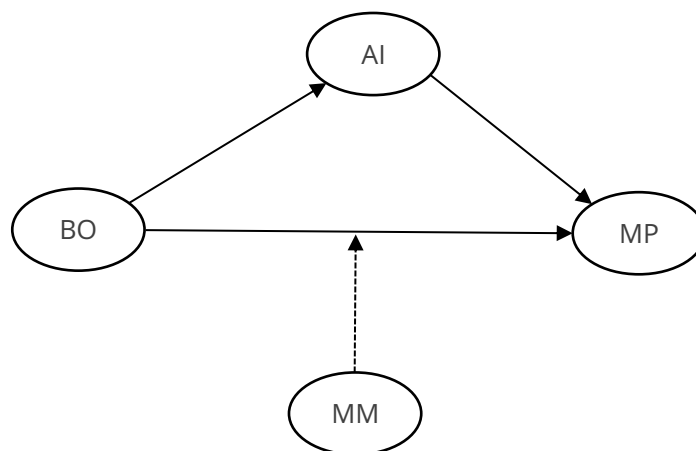
² Nazaripour & Ravand

³ Nyoman et al

⁴ Tashtoush

⁵ Papazov & Mihaylova

⁶ Valle Santos & Teresa Garcia



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

- H3: سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مدیریت تأثیر مثبت و معناداری بر عملکرد مدیریتی دارند.
- H4: سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مدیریت، رابطه بین استراتژی کسب‌وکار و عملکرد مدیریتی را میانجی‌گری می‌کنند.
- H5: مدل‌های ذهنی مدیران، رابطه بین استراتژی کسب‌وکار و عملکرد مدیریتی را تعدیل می‌کنند.

این چارچوب مفهومی با ادغام ابعاد استراتژیک، اطلاعاتی و شناختی، تصویری جامع از مکانیسم‌های ایجاد عملکرد برتر در SMEs ارائه می‌دهد.

نکته: BOS بیانگر استراتژی اقیانوس؛ MP نشان‌دهنده عملکرد مدیریتی؛ AI بیانگر اطلاعات حسابداری مدیریت؛ MM نشان‌دهنده مدل‌های ذهنی مدیران

باتوجه به مبانی نظری و شواهد تجربی مرور شده، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شوند:

- H1: استراتژی کسب‌وکار (BOS) تأثیر معناداری بر سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مدیریت دارد.
- H2: استراتژی کسب‌وکار (BOS) تأثیر مثبت و معناداری بر عملکرد مدیریتی دارد.

۳ روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از حیث ماهیت، توصیفی - پیمایشی است و با رویکرد کمی انجام شده است. هدف اصلی پژوهش، آزمون روابط ساختاری میان استراتژی اقیانوس آبی، اطلاعات حسابداری مدیریت، مدل‌های ذهنی مدیران و عملکرد مدیریتی در شرکت‌های کوچک و متوسط (SMEs) تولیدی است (کرسول و کرسول^۱، ۲۰۱۸). باتوجه به ماهیت علی - تبیینی روابط مفروض، از

مدل‌سازی معادلات ساختاری برای تحلیل داده‌ها استفاده شده است.

۳.۱ ابزار گردآوری داده‌ها

ابزار گردآوری داده‌ها، پرسش‌نامه محقق ساخته مبتنی بر مقیاس لیکرت پنج‌درجه‌ای بود. گویه‌های پرسش‌نامه بر اساس مرور نظام‌مند ادبیات نظری و تجربی مرتبط طراحی و اقتباس شدند تا سازگاری مفهومی و محتوایی سازه‌ها تضمین شود (هیر و همکاران^۲، ۲۰۱۹). در طراحی پرسش‌نامه، زبان

^۲ Hair

^۱ Creswell & Creswell

پرسش‌نامه آنلاین گردآوری شد. پس از غربالگری داده‌ها و حذف پرسش‌نامه‌های ناقص یا دارای الگوی پاسخ‌دهی نامعتبر، تعداد ۲۳۴ پرسش‌نامه معتبر برای تحلیل نهایی باقی ماند. این حجم نمونه، باتوجه به معیار حداقل ۱۰ مشاهده به ازای هر پارامتر آزاد، برای اجرای مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر کوواریانس کفایت دارد (هیر و همکاران، ۲۰۱۷).

3.4 روش تحلیل داده‌ها

تحلیل داده‌ها در دو مرحله انجام شد. در مرحله نخست، تحلیل‌های توصیفی، بررسی نرمال بودن داده‌ها و تحلیل عاملی مقدماتی با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۸ انجام گرفت. در مرحله دوم، آزمون مدل مفهومی و فرضیه‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) در نرم‌افزار AMOS نسخه ۲۴ صورت پذیرفت. برازش مدل با شاخص‌های مطلق، تطبیقی و افزایشی ارزیابی شد (هو و بنتلر^۸، ۱۹۹۹). آزمون میانجی‌گری با روش بوت‌استرپینگ (۵۰۰۰ نمونه) و آزمون تعدیل‌کنندگی با رگرسیون سلسله‌مراتبی و استانداردسازی متغیرها انجام شد (آیکن و وست^۹، ۱۹۹۱؛ پریچر و هیز^{۱۰}، ۲۰۰۴).

این رویکرد روش‌شناختی، با رعایت استانداردهای متداول پژوهش‌های کمی، امکان تبیین روابط علی و تعمیم‌پذیری نسبی یافته‌ها در بستر SMEs ایرانی را فراهم می‌سازد.

گزارش می‌کند. کلیه تحلیل‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر کوواریانس (CB-SEM) انجام شد (هیر و همکاران، ۲۰۱۷).

4.1 آمار توصیفی

گویه‌ها ساده، شفاف و فاقد ابهام انتخاب شد تا دقت پاسخ‌دهی مدیران افزایش یابد.

3.2 روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری

به‌منظور اطمینان از کیفیت ابزار، مطالعه مقدماتی^۱ با مشارکت ۳۰ نفر از مدیران SMEs انجام شد. بر اساس بازخوردهای دریافتی و تحلیل اولیه داده‌ها، اصلاحاتی در نگارش برخی گویه‌ها اعمال و نسخه نهایی پرسش‌نامه تدوین گردید (بواتنگ و همکاران^۲، ۲۰۱۸).

پایایی سازه‌ها با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی^۳ (CR) ارزیابی شد. برای بررسی روایی همگرا از شاخص میانگین واریانس استخراج‌شده^۴ (AVE) و برای روایی واگرا از مقایسه AVE با شاخص بیشینه مجذور مشترک^۵ (MSV) و شاخص میانگین مجذور واریانس مشترک^۶ (ASV) استفاده گردید (هیر و همکاران، ۲۰۱۹؛ فورنل و لارکر^۷، ۱۹۸۱). نتایج نشان داد تمامی سازه‌ها از پایایی و روایی مطلوب برخوردارند ($CR > 0.7$ ؛ $AVE > 0.5$ ؛ $ASV < AVE$ ؛ $MSV < AVE$).

3.3 جامعه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری پژوهش شامل مدیران ارشد و میانی شرکت‌های تولیدی کوچک و متوسط مستقر در شهر تهران، ایران است که بر اساس تعریف وزارت صنعت، معدن و تجارت (۱۰ تا ۲۴۹ نفر پرسنل) شناسایی شدند. نمونه‌گیری به روش غیراحتمالی هدفمند و در دسترس انجام گرفت. داده‌ها از طریق

4 یافته‌های پژوهش

این بخش ابتدا به توصیف ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نمونه می‌پردازد و سپس نتایج تحلیل‌های استنباطی شامل ارزیابی مقدماتی داده‌ها، برازش مدل اندازه‌گیری، بررسی روایی و پایایی سازه‌ها و آزمون فرضیه‌های ساختاری را

⁶ Average Shared Square Variance (ASV)

⁷ Fornell & Larcker

⁸ Hu & Bentler

⁹ Aiken & West

¹⁰ Preacher & Hayes

¹ Pilot Study

² Boateng

³ Composite Reliability (CR)

⁴ Average Variance Extracted (AVE)

⁵ Maximum Shared Squared Variance (MSV)

اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان (234 نفر)
به شرح جدول زیر است.

جدول ۱. اطلاعات جمعیت‌شناختی پژوهش

متغیر	گویه	درصد	متغیر	گویه	درصد
جنسیت	مرد	83.3	تحصیلات	لیسانس	36.3
	زن	16.7		فوق لیسانس/دکتر	63.7
سن	کمتر از 30 سال	7.7	اندازه شرکت	کمتر از 10 نفر	7.7
	30 تا 39 سال	34.2		10 تا 49 نفر	25.6
	40 تا 49	47.4		50 تا 99 نفر	38.9
	بیشتر از 49 سال	10.7		100 تا 250 نفر	27.8
تجربه کاری	کمتر از 5 سال	15.0	سمت سازمانی	مدیر عامل	12.4
	5 تا 9 سال	36.7		مدیر مالی	50.5
	10 تا 15 سال	38.5		مدیر IT	22.6
	بیشتر از 15 سال	9.8		سایر	14.5

دهند. این توزیع نشان‌دهنده تنوع نسبی در سطوح تجربه، سمت و اندازه شرکت در نمونه مطالعه است.

4.2. ارزیابی مقدماتی داده‌ها

باتوجه به حجم نمونه ($N = 234$)، فرض نرمال بودن توزیع داده‌ها بر اساس قضیه حد مرکزی پذیرفته شد (هیر و همکاران، 2019، اسلام، 2018). برای بررسی کفایت داده‌ها جهت تحلیل عاملی، تحلیل عاملی اکتشافی (EFA) انجام شد. مقدار شاخص KMO برابر 0.875 و آزمون بارتلت معنادار بود [مقدار $p < 0.001$ ؛ تقریب $\chi^2(190) = 2132.277$] که کفایت نمونه و وجود همبستگی مناسب میان متغیرها را تأیید می‌کند.

جدول 1 به بررسی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی 234 پاسخ‌دهنده پرداخته است. از نظر جنسیت، 83/3 درصد پاسخ‌دهندگان مرد و 16/7 درصد زن هستند. در میانگین سنی، بیشترین توزیع مربوط به گروه 40 تا 49 سال (47.4 درصد) است، درحالی‌که کمترین مربوط به افراد زیر 30 سال (7/7 درصد) است. از نظر تحصیلات، 63/7 درصد از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک فوق‌لیسانس یا دکتر هستند. در مورد اندازه شرکت، بیشترین توزیع مربوط به شرکت‌های 50 تا 99 نفری (38/9 درصد) است. تجربه کاری بیشترین میزان آن در گروه 10 تا 15 سال (38/5 درصد) مشاهده شده است. از نظر سمت سازمانی، بیشترین توزیع مربوط به مدیران مالی (50/5 درصد) است، درحالی‌که مدیران IT و مدیران عامل نیز به ترتیب 22/6 و 12/4 درصد از نمونه را تشکیل می‌دهند.

جدول ۲. نتایج آزمون بارتلت

آزمون	آزمون بارتلت	تقریب کای دو	درجه آزادی	سطح معناداری
KMO-Bartlett	0/875	2132/277	190	0/000

پایایی اولیه سازه‌ها نیز رضایت‌بخش بود؛ به‌طوری که مقادیر آلفای کرونباخ برای عملکرد مدیریتی (0/873)، استراتژی اقیانوس آبی (0/865)، اطلاعات مدیریت (0/854) و مدل‌های ذهنی مدیران (0/837) همگی بالاتر از حد آستانه 0/70 قرار داشتند (نانالی و برنشتاین^۱، 1994).

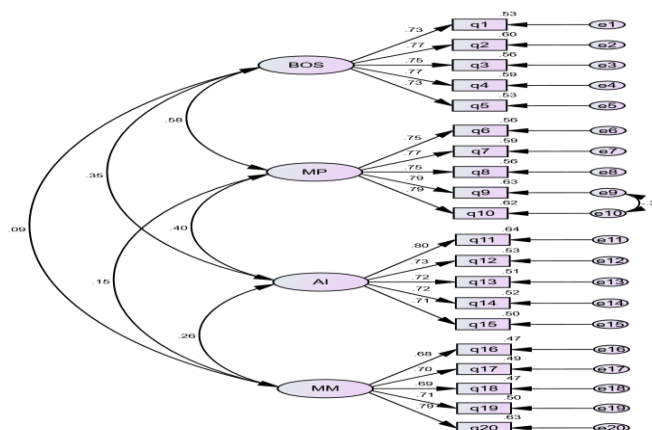
جدول ۳. ضریب آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش

متغیر	علامت	تعداد سؤال	آلفای کرونباخ
عملکرد مدیریتی	MP	5	0/873
استراتژی اقیانوس آبی	BOS	5	0/865
اطلاعات مدیریت	AI	5	0/854
مدل‌های ذهنی مدیران	MM	5	0/837

نتایج نشان داد تمامی بارهای عاملی بالاتر از 0/60 هستند که بیانگر کفایت سازه‌ها در تبیین واریانس گویه‌های مشاهده‌شده است (هیر و همکاران، 2017).

نکته: آلفای کرونباخ همه سؤالات 0/872 است

4.3 ارزیابی مدل اندازه‌گیری



شکل ۲. برآورد الگوی مفهومی

¹ Nunnally & Bernstein

TLI، CFI = 0.993، RMSEA = 0.019، $\chi^2/df = 1.081$
0.992 =، GFI = 0.932 و AGFI = 0.913. این مقادیر
مطابق با معیارهای سخت‌گیرانه (هو و بنتلر، 1999)
قرار دارند و برازش عالی مدل را تأیید می‌کنند.

شاخص‌های برازش مدل اندازه‌گیری حاکی از برازش
بسیار مطلوب بودند:

جدول 4. شاخص‌های برازش مدل

نام شاخص	معادل لاتین	مقدار مجاز	مقدار محاسبه شده
کای دو درجه آزادی	X^2/df	کمتر از 3	1/081
ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	کمتر از 0/08	0/019
نیکویی برازش	GFI	بالاتر از 0/90	0/932
شاخص برازش مقایسه‌ای - تعدیل‌یافته	CFI	بالاتر از 0/90	0/993
شاخص برازش تعدیل‌یافته	AGFI	بالاتر از 0/90	0/913
برازش نرم شده	NFI	بالاتر از 0/90	0/920
برازش نرم نشده	TLI	بالاتر از 0/90	0/992
شاخص برازش نسبی	RFI	بالاتر از 0/90	0/907
شاخص برازش افزایشی	IFI	بالاتر از 0/90	0/994

نشان داد که روایی همگرا و واگرا برای تمامی سازه‌ها
برقرار است (فورنل و لارکر، 1981).

از منظر پایایی و روایی (جدول ۵)، مقادیر پایایی
ترکیبی (CR) بین 0/839 تا 0/879، مقادیر AVE بین
0/510 تا 0/593 و مقایسه AVE با MSV و ASV

جدول 5. نتایج مرتبط با پایایی و روایی مدل

MP	MM	AI	BOS	ASV	MSV	AVE	CR
			0/750	0/156	0/340	0/563	0/865 BOS
		0/736	0/346	0/116	0/160	0/542	0/855 AI
	0/714	0/262	0/089	0/033	0/069	0/510	0/839 MM
0/770	0/153	0/400	0/583	0/174	0/340	0/593	0/879 MP

نکته: محاسبات با استفاده از ماکرو طراحی شده
توسط جیمز گسکین و در قالب نرم‌افزار اکسل انجام
شده است.

جدول ۶. حداقل‌های موردنیاز مرتبط با پایایی و روایی مدل

عنوان	مقادیر آستانه
شرط پایایی مدل	$CR > 0.7$
شرط روایی همگرایی مدل	$CR > AVE; AVE > 0.5$
شرط روایی واگرایی مدل	$ASV < AVE; MSV < AVE$

4.4 آزمون فرضیه‌های ساختاری

پس از تأیید روایی و پایایی سازه‌ها در مدل اندازه‌گیری، به‌منظور بررسی روابط علی میان متغیرهای پژوهش، مدل ساختاری برآورد شد. شکل ۳ نمایش گرافیکی مدل ساختاری نهایی را ارائه می‌کند و شامل ضرایب مسیر استانداردشده، جهت روابط و معناداری مسیرهای اصلی است. در این چارچوب، شکل ۲ به ارزیابی ویژگی‌های اندازه‌گیری سازه‌ها اختصاص دارد، درحالی‌که شکل ۳ مبنای آزمون فرضیه‌های ساختاری پژوهش را نشان می‌دهد.

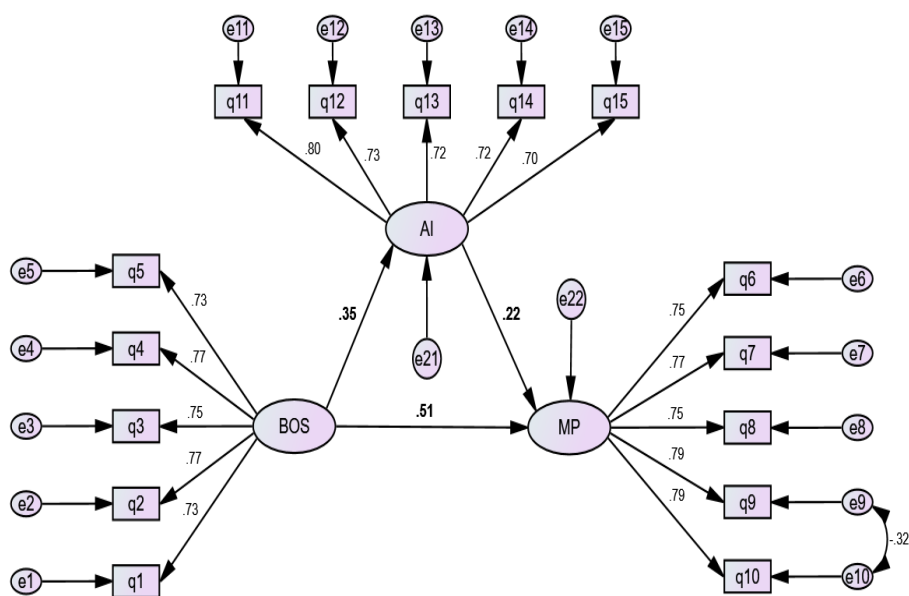
نتایج مدل ساختاری، ارائه‌شده در شکل ۳ و جدول ۷، نشان دادند که هر سه مسیر مستقیم پژوهش از نظر آماری مثبت و معنادار هستند. در این میان، فرضیه نخست، مبنی بر تأثیر استراتژی اقیانوس آبی بر اطلاعات حسابداری مدیریت، تأیید شد؛ به‌طوری‌که استراتژی اقیانوس آبی اثر مثبت و معناداری بر اطلاعات حسابداری مدیریت دارد ($\beta = 0.345, 0.460, C.R. = 4.460, p < 0.001$). این نتیجه بیانگر آن است که جهت‌گیری بنگاه به‌سوی خلق بازارهای جدید و تحقق نوآوری ارزش، نیاز به اطلاعات حسابداری مدیریتی آینده‌نگر، تحلیلی و مرتبط را تقویت می‌کند. به بیان دیگر، هرچه بنگاه‌های کوچک و متوسط بیشتر به راهبردهای اقیانوس آبی گرایش یابند، اتکای آن‌ها به اطلاعاتی که بتواند تصمیم‌گیری راهبردی و ارزیابی فرصت‌های جدید را پشتیبانی کند، افزایش می‌یابد. همچنین، فرضیه دوم، مبنی بر تأثیر استراتژی اقیانوس آبی بر عملکرد

مدیریتی، تأیید شد. نتایج مدل ساختاری نشان داد که استراتژی اقیانوس آبی اثری مستقیم، مثبت و معنادار بر عملکرد مدیریتی دارد ($\beta = 0.506, C.R. = 6.311, p < 0.001$) و در میان مسیرهای مستقیم پژوهش، بالاترین ضریب اثر را به خود اختصاص داده است. این یافته حاکی از آن است که اتخاذ رویکردهای مبتنی بر فاصله‌گیری از رقابت سنتی و تمرکز بر خلق ارزش نوآورانه، می‌تواند نقش مهمی در ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری، افزایش اثربخشی مدیریتی و بهبود عملکرد مدیران ایفا کند. به بیان دیگر، هرچه بنگاه‌های کوچک و متوسط بیشتر به منطق استراتژی اقیانوس آبی متکی باشند، ظرفیت آن‌ها برای هدایت اثربخش منابع، شناسایی فرصت‌های جدید و دستیابی به نتایج مدیریتی مطلوب‌تر افزایش می‌یابد.

در نهایت، فرضیه سوم نیز تأیید شد. نتایج مدل ساختاری نشان داد اطلاعات حسابداری مدیریت دارای اثری مثبت و معنادار بر عملکرد مدیریتی است ($\beta = 0.225, 3.220, C.R. = 3.220, p = 0.001$). این یافته بیانگر آن است که برخورداری مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت به‌موقع، تحلیلی و مرتبط می‌تواند به بهبود کیفیت تصمیم‌گیری، تقویت کنترل استراتژیک و ارتقای عملکرد مدیریتی در بنگاه‌های کوچک و متوسط بینجامد. به عبارت دیگر، هرچه نظام اطلاعاتی بنگاه در پشتیبانی از تحلیل‌های مدیریتی و تصمیم‌های راهبردی کارآمدتر عمل کند، احتمال دستیابی مدیران به نتایج عملکردی مطلوب‌تر نیز افزایش می‌یابد.

مدیریتی عمل می‌کند و هم با ارتقای کیفیت و کارکرد اطلاعات حسابداری مدیریت، سازوکارهای پشتیبان تصمیم‌گیری و کنترل مدیریتی را تقویت می‌نماید؛ بنابراین، مدل ساختاری برآورد شده از روابط علی پیشنهادی در فرضیه‌های ۱ تا ۳ حمایت می‌کند و انسجام درونی چارچوب مفهومی پژوهش را تأیید می‌نماید.

در مجموع، نتایج ارائه شده در شکل ۳ و جدول ۷ نشان می‌دهند که استراتژی اقیانوس آبی، افزون بر اثر مستقیم و معنادار بر عملکرد مدیریتی، از طریق تقویت اطلاعات حسابداری مدیریت نیز به طور غیرمستقیم زمینه ارتقای عملکرد را فراهم می‌سازد. این الگوی روابط بیانگر آن است که استراتژی اقیانوس آبی در بنگاه‌های کوچک و متوسط، هم به عنوان محرکی راهبردی برای بهبود مستقیم عملکرد



شکل ۳. مدل ساختاری برآورده شده برای فرضیه‌های ۱ الی ۳

جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه‌های ۱ الی ۳

فرضیه	رابطه	ضرایب غیراستاندارد (B)	ضرایب استاندارد (Beta)	نسبت بحرانی (C.R.)	سطح معناداری P-) (Value)
1	BOS ← AI	0/364	0/345	4/460	0/000
2	BOS ← MP	0/502	0/506	6/311	0/000
3	AI ← MP	0/211	0/225	3/220	0/001

برای بررسی فرضیه چهارم مبنی بر نقش میانجی اطلاعات حسابداری مدیریت در رابطه بین

4.5 آزمون نقش میانجی

مدیریتی نیز پس از ورود متغیر میانجی همچنان معنادار باقی مانده است ($p = 0.001$, $B = 0.502$)، می توان نتیجه گرفت که اطلاعات حسابداری مدیریت در این رابطه دارای نقش میانجی گری جزئی است. بر این اساس، فرضیه چهارم تأیید می شود و نتایج نشان می دهد که استراتژی اقیانوس آبی نه تنها به صورت مستقیم، بلکه از طریق سازوکارهای اطلاعاتی نیز عملکرد مدیریتی را تحت تأثیر قرار می دهد.

استراتژی اقیانوس آبی و عملکرد مدیریتی، از روش بوت استرپینگ با ۵۰۰۰ باز نمونه گیری استفاده شد. نتایج نشان داد اثر غیرمستقیم استراتژی اقیانوس آبی بر عملکرد مدیریتی از طریق اطلاعات حسابداری مدیریت مثبت و معنادار است ($B = 0.077$, $p = 0.007$). این یافته بیانگر آن است که بخشی از تأثیر استراتژی اقیانوس آبی بر عملکرد مدیریتی از مسیر تقویت اطلاعات حسابداری مدیریت منتقل می شود. در عین حال، با توجه به اینکه اثر مستقیم استراتژی اقیانوس آبی بر عملکرد

جدول ۸. آزمون اثرات میانجی (فرضیه ۴)

نوع میانجی- گری	اثر غیرمستقیم		اثر مستقیم		اثر کل		رابطه			فرضیه
	P- Value	B	P- Value	B	P- Value	B				
جزئی	0/007	0/077	0/001	0/502	0/000	0/579	MP	←	BOS	4

استراتژی اقیانوس آبی بر عملکرد مدیریتی به سطح مدل های ذهنی مدیران وابسته است. همچنین، منفی بودن ضریب تعامل نشان می دهد که غلبه مدل های ذهنی سنتی و قالب های شناختی کمتر منعطف در میان مدیران، اثر مثبت استراتژی اقیانوس آبی بر عملکرد مدیریتی را تضعیف می کند. افزون بر این، مقادیر پایین شاخص های هم خطی ($VIF < 1.01$) حاکی از آن است که در مدل برآورد شده، مسئله چند هم خطی وجود ندارد. بر این اساس، فرضیه پنجم نیز تأیید می شود.

4.6 آزمون نقش تعدیل کننده

برای آزمون فرضیه پنجم مبنی بر نقش تعدیل کننده مدل های ذهنی مدیران در رابطه بین استراتژی اقیانوس آبی و عملکرد مدیریتی، از رگرسیون سلسله مراتبی استفاده شد. نتایج نشان داد اثر تعاملی استراتژی اقیانوس آبی و مدل های ذهنی مدیران بر عملکرد مدیریتی معنادار است ($B = -0.053$, $t = -4.067$, $p = 0.001$). معناداری این ضریب تعاملی بیانگر آن است که شدت اثر

جدول ۹. آزمون اثرات تعدیلی (فرضیه ۵)

آماره هم خطی		Sig.	آماره t	ضریب استاندارد (Beta)	ضرایب غیر استاندارد		رابطه			فرضیه
VIF	Tolerance				S. E	B				
1/009	0/991	0/001	-4/067	-0/222	0/013	-0/053	MP	←	BOS	5

شاخص های مربوط به پایداری و روایی سازه ها نیز کفایت لازم را دارند. همچنین، نتایج آزمون ها حاکی از آن است که تمامی فرضیه های پژوهش در سطح اطمینان ۹۹ درصد تأیید شده اند. بر اساس برآورد

4.7 خلاصه یافته ها

به طور کلی، نتایج این پژوهش نشان دادند که مدل پیشنهادی از برآزش قابل قبولی برخوردار است و

مدیریتی را به طور معناداری تعدیل می‌کنند؛ به این معنا که غلبه الگوهای ذهنی سنتی می‌تواند شدت اثر مثبت این استراتژی بر عملکرد مدیریتی را کاهش دهد. این نتایج بر ضرورت توجه هم‌زمان به زیرساخت‌های اطلاعاتی و ظرفیت‌های شناختی مدیران در تبیین پیامدهای عملکردی راهبردهای نوآورانه در بنگاه‌های کوچک و متوسط تأکید می‌کنند.

ظرفیت‌های شناختی مدیران شکل می‌گیرد (کیم و مابورن، ۲۰۱۷؛ نیومن و همکاران، ۲۰۲۰).

در تأیید فرضیه نخست، نتایج نشان دادند که BOS اثر مثبت و معناداری بر اطلاعات حسابداری مدیریت دارد. این یافته بیانگر آن است که حرکت به‌سوی خلق بازارهای جدید و نوآوری ارزش، بنگاه را به توسعه و بازآرایی نظام‌های اطلاعاتی خود وامی‌دارد تا امکان پایش هم‌زمان هزینه‌ها، فرصت‌ها و ابعاد ارزش‌آفرینی فراهم شود (چنهال و همکاران، ۲۰۱۱؛ کاپلن و نورتن، ۱۹۹۶). در بنگاه‌های کوچک و متوسط که معمولاً با محدودیت منابع و عدم قطعیت بیشتری روبه‌رو هستند، این جهت‌گیری راهبردی نیاز به اطلاعات مدیریتی جامع‌تر، به‌موقع تر و تحلیلی‌تر را افزایش می‌دهد. این نتیجه با مطالعات پیشین درباره نقش استراتژی‌های نوآورانه در تقویت سیستم‌های کنترلی و اطلاعاتی هم‌راستا است (صالح و النیمر، ۲۰۲۲؛ پدروسو و همکاران، ۲۰۲۰).

در تأیید فرضیه دوم، BOS به‌عنوان قوی‌ترین پیش‌بینی‌کننده عملکرد مدیریتی شناخته شد. این یافته نشان می‌دهد که فاصله‌گیری از رقابت متعارف و تمرکز بر خلق ارزش متمایز می‌تواند توان مدیران را در تخصیص مؤثر منابع، شناسایی فرصت‌های نو و بهبود کیفیت تصمیم‌گیری ارتقا دهد (آموکو - گیامپاه و آکواه، ۲۰۰۸؛ کیم و مابورن، ۲۰۱۷). از این منظر، BOS نه‌تنها یک انتخاب

مدل ساختاری، استراتژی اقیانوس آبی مهم‌ترین پیش‌بینی‌کننده عملکرد مدیریتی در بنگاه‌های کوچک و متوسط است؛ به‌گونه‌ای که افزون بر اثر مستقیم بر عملکرد مدیریتی، از طریق اطلاعات حسابداری مدیریت نیز اثر غیرمستقیم معناداری اعمال می‌کند که بیانگر میانجی‌گری جزئی این متغیر است. افزون بر این، یافته‌های مربوط به آزمون تعدیل‌گری نشان دادند که مدل‌های ذهنی مدیران، رابطه میان استراتژی اقیانوس آبی و عملکرد

۵ نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این پژوهش به بررسی روابط میان استراتژی اقیانوس آبی، اطلاعات حسابداری مدیریت، مدل‌های ذهنی مدیران و عملکرد مدیریتی در بنگاه‌های کوچک و متوسط تولیدی شهر تهران پرداخت. نتایج نشان دادند که مدل پیشنهادی از حمایت تجربی مناسبی برخوردار است و تمامی روابط مفروض به طور معناداری تأیید شدند. یافته‌ها بیانگر آن‌اند که اثر استراتژی اقیانوس آبی (BOS) بر عملکرد مدیریتی، افزون بر مسیر مستقیم، از طریق سازوکارهای اطلاعاتی و در تعامل با ویژگی‌های شناختی مدیران نیز شکل می‌گیرد. براین‌اساس، موفقیت راهبردهای نوآورانه در بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs) را باید حاصل پیوند میان جهت‌گیری راهبردی، زیرساخت اطلاعاتی و آمادگی شناختی مدیران دانست.

۵.۱ ۵.۱ تفسیر و بحث یافته‌ها

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهند که روابط میان استراتژی اقیانوس آبی (BOS)، اطلاعات حسابداری مدیریت، مدل‌های ذهنی مدیران و عملکرد مدیریتی در بنگاه‌های کوچک و متوسط، از انسجام نظری و تجربی مناسبی برخوردارند. در مجموع، نتایج با منطقی «نوآوری ارزش» هم‌سو هستند و نشان می‌دهند که اثرگذاری BOS بر عملکرد، صرفاً به انتخاب یک جهت‌گیری راهبردی محدود نمی‌شود، بلکه در تعامل با زیرساخت‌های اطلاعاتی و

راهبردی، بلکه سازوکاری برای ارتقای اثربخشی مدیریتی در محیط‌های رقابتی و متغیر است. برجسته بودن این رابطه در نمونه مورد بررسی نیز نشان می‌دهد که در بستر بنگاه‌های کوچک و متوسط، به‌ویژه در اقتصادهای در حال گذار، ظرفیت عملکردی این استراتژی می‌تواند قابل‌توجه باشد.

همچنین، نتایج مربوط به فرضیه سوم نشان دادند که اطلاعات حسابداری مدیریت اثر مستقیم و معناداری بر عملکرد مدیریتی دارد. این یافته مؤید آن است که دسترسی مدیران به اطلاعات به‌موقع، مرتبط و تحلیلی، کیفیت قضاوت‌های مدیریتی و تصمیم‌های راهبردی را بهبود می‌بخشد و از این طریق به ارتقای عملکرد منجر می‌شود (چنهال و همکاران، ۲۰۱۱؛ آزیر و لانگفیلد - اسمیت، ۲۰۰۵). بدین ترتیب، اطلاعات حسابداری مدیریت را می‌توان یکی از زیرساخت‌های کلیدی تحقق اثربخشی مدیریتی در بنگاه‌های کوچک و متوسط دانست.

در آزمون فرضیه چهارم، اطلاعات حسابداری مدیریت نقش میانجی جزئی در رابطه میان BOS و عملکرد مدیریتی ایفا کرد. این نتیجه نشان می‌دهد که اثر BOS بر عملکرد صرفاً به‌صورت مستقیم اعمال نمی‌شود، بلکه بخشی از آن از مسیر تقویت ظرفیت‌های اطلاعاتی سازمان منتقل می‌گردد. به بیان دیگر، اطلاعات حسابداری مدیریت سازوکاری است که از طریق آن، منطق استراتژیک BOS به تصمیم‌ها و اقدامات اجرایی ترجمه می‌شود (چنهال و همکاران، ۲۰۱۱). این یافته با منطق نظری اقیانوس آبی نیز سازگار است؛ زیرا نوآوری ارزش زمانی به پیامدهای عملکردی منجر می‌شود که در فرایندهای تصمیم‌گیری و کنترل سازمانی نهادینه شود (کیم و مابورن، ۲۰۱۷).

درنهایت، نتایج فرضیه پنجم نشان دادند که مدل‌های ذهنی مدیران، رابطه میان BOS و عملکرد مدیریتی را به طور منفی و معناداری تعدیل می‌کنند. این یافته بیانگر آن است که غلبه چارچوب‌های شناختی سنتی و کم‌انعطاف، توان سازمان را برای

بهره‌برداری مؤثر از منطق BOS کاهش می‌دهد. از آنجاکه استراتژی اقیانوس آبی مستلزم بازاندیشی در مرزهای بازار، پذیرش عدم قطعیت و فاصله‌گیری از منطق رقابتی تثبیت‌شده است، مدیرانی که به الگوهای ذهنی محافظه‌کارانه متکی هستند، ممکن است در تفسیر و اجرای مؤثر این استراتژی با محدودیت مواجه شوند (تریپساس و گاوتی، ۲۰۱۷؛ هرمیس و همکاران، ۲۰۲۳). در بستر بنگاه‌های کوچک و متوسط ایران، این مسئله ممکن است در اثر بی‌ثباتی محیطی و گرایش بیشتر به رفتارهای احتیاطی تشدید شود. از این‌رو، اثربخشی BOS نه‌تنها به سازوکارهای اطلاعاتی مناسب، بلکه به آمادگی شناختی مدیران برای پذیرش منطق‌های راهبردی جدید نیز وابسته است.

5.2 پیامدهای نظری و عملی

از منظر نظری، این پژوهش با نشان‌دادن نقش میانجی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش تعدیل‌گر مدل‌های ذهنی مدیران در رابطه میان استراتژی اقیانوس آبی (BOS) و عملکرد مدیریتی، به تبیین دقیق‌تر سازوکارهای اثرگذاری راهبردهای نوآورانه در بنگاه‌های کوچک و متوسط کمک می‌کند. یافته‌ها نشان می‌دهند که اثر BOS بر عملکرد مدیریتی صرفاً رابطه‌ای مستقیم نیست، بلکه در تعامل میان سه بُعد راهبردی، اطلاعاتی و شناختی شکل می‌گیرد. از این منظر، مطالعه حاضر ادبیات BOS را که غالباً بر ابعاد رقابتی و بازارمحور تأکید داشته است، با واردکردن نقش زیرساخت‌های اطلاعاتی و ظرفیت‌های شناختی مدیران بسط می‌دهد. این جمع‌بندی با دیدگاه‌هایی هم‌راستا است که موفقیت راهبردهای تحول‌آفرین را وابسته به هم‌سویی چارچوب‌های شناختی مدیران با منطق راهبرد منتخب می‌دانند (تونی و میلان، ۲۰۰۸؛ تریپساس و گاوتی، ۲۰۱۷؛ هرمیس و همکاران، ۲۰۲۳).

همچنین، از منظر اقیانوس آبی، تحقق نوآوری ارزش مستلزم پشتیبانی نظام‌های اطلاعاتی مناسب و آمادگی شناختی مدیران برای فاصله‌گیری از منطق

مشترک اثر گذاشته باشد؛ هرچند برای کاهش این مسئله، اقداماتی مانند جداسازی زمانی اندازه‌گیری متغیرها و تضمین ناشناس بودن پاسخ‌دهندگان انجام شد (پودساکوف و همکاران، ۲۰۰۳). سوم، تمرکز بر دیدگاه مدیران ارشد و میانی ممکن است به بازنمایی محدودتر ادراکات سایر سطوح سازمانی منجر شده باشد.

باتوجه به این محدودیت‌ها، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی از طرح‌های طولی استفاده کنند تا پویایی اثرات BOS و تغییر مدل‌های ذهنی مدیران در گذر زمان بهتر بررسی شود (تریپساس و گاوتی، ۲۰۱۷). همچنین، انجام مطالعات تطبیقی میان صنایع مختلف و در بسترهای نهادی و فرهنگی متفاوت می‌تواند به ارزیابی بیشتر تعمیم‌پذیری یافته‌ها کمک کند. افزون بر این، استفاده از داده‌های چندمنبعی و نیز رویکردهای کیفی، مانند مصاحبه‌های عمیق و مطالعات موردی، می‌تواند درک دقیق‌تری از سازوکارهای اطلاعاتی و شناختی مرتبط با اجرای استراتژی اقیانوس آبی فراهم سازد.

نتایج این پژوهش نشان داد که بهبود عملکرد مدیریتی در بنگاه‌های کوچک و متوسط تولیدی، صرفاً به اتخاذ استراتژی اقیانوس آبی (BOS) وابسته نیست، بلکه از تعامل هم‌زمان میان جهت‌گیری راهبردی، اطلاعات حسابداری مدیریت و مدل‌های ذهنی مدیران تأثیر می‌پذیرد. یافته‌ها بیانگر آن‌اند که BOS قوی‌ترین اثر مستقیم را بر عملکرد مدیریتی دارد و درعین‌حال، بخشی از این اثر از طریق اطلاعات حسابداری مدیریت منتقل می‌شود. همچنین، مدل‌های ذهنی سنتی و کم‌انعطاف می‌توانند اثر مثبت این راهبرد را تضعیف کنند. ازاین‌رو، اثربخشی BOS باید فراتر از یک انتخاب راهبردی صرف و در پیوند با ظرفیت‌های اطلاعاتی و شناختی سازمان تحلیل شود.

براین‌اساس، می‌توان نتیجه گرفت که موفقیت BOS در بنگاه‌های کوچک و متوسط زمانی بیشتر محقق می‌شود که این راهبرد با زیرساخت‌های اطلاعاتی مناسب و آمادگی شناختی مدیران همراه

رقابت محور سنتی است (کیم و مابورن، ۲۰۱۷). بنابراین، سهم نظری این پژوهش در صورت‌بندی BOS به‌عنوان سازوکاری چندبعدی برای ارتقای عملکرد مدیریتی نهفته است، نه صرفاً به‌عنوان انتخابی راهبردی در سطح بازار.

از منظر عملی، یافته‌ها نشان می‌دهند که مدیران بنگاه‌های کوچک و متوسط نباید BOS را صرفاً در قالب بازاریابی یا نوآوری محصول تفسیر کنند، بلکه اثربخشی آن به وجود زیرساخت‌های اطلاعاتی مناسب و آمادگی شناختی مدیران برای اجرای منطق این راهبرد وابسته است. به طور مشخص، سازمان‌هایی که در پی اجرای BOS هستند، باید هم‌زمان بر تقویت سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت، توسعه اطلاعات تحلیلی و آینده‌نگر برای تصمیم‌گیری راهبردی و کاهش وابستگی مدیران به الگوهای ذهنی سنتی تمرکز کنند. این نتیجه با پژوهش‌هایی هم‌سو است که نقش سیستم‌های حسابداری مدیریت را در پشتیبانی از اجرای استراتژی و بهبود عملکرد برجسته کرده‌اند (آزیر و لانگفیلد - اسمیت، ۲۰۰۵؛ چنهال و همکاران، ۲۰۱۱؛ پدروسو و همکاران، ۲۰۲۰).

براین‌اساس، سرمایه‌گذاری در آموزش تفکر راهبردی، تقویت تعامل میان واحدهای مالی و تصمیم‌گیری راهبردی و بازنگری در رویه‌های مدیریتی می‌تواند زمینه اثربخشی بیشتر BOS و بهبود پایدارتر عملکرد مدیریتی را در بنگاه‌های کوچک و متوسط فراهم سازد.

محدودیت‌ها و پیشنهادهای پژوهشی آتی

این پژوهش با چند محدودیت همراه است. نخست، جامعه آماری به بنگاه‌های کوچک و متوسط تولیدی شهر تهران محدود بود؛ بنابراین، تعمیم‌یافته‌ها به سایر صنایع، مناطق جغرافیایی یا بسترهای نهادی متفاوت باید با احتیاط انجام شود (ارومافورو، ۲۰۲۵؛ هاین و همکاران، ۲۰۲۶). دوم، استفاده از داده‌های مقطعی و ابزار خودگزارشی ممکن است بر استنباط‌های علی و احتمال بروز سوگیری روش

باشد. در مجموع، پژوهش حاضر نشان می‌دهد که تبیین عملکرد مدیریتی در این بنگاه‌ها مستلزم توجه هم‌زمان به ابعاد راهبردی، اطلاعاتی و شناختی است. از این منظر، BOS را می‌توان سازوکاری

چندبعدی برای ارتقای عملکرد مدیریتی دانست که موفقیت آن در گرو پشتیبانی اطلاعاتی مناسب و هم‌راستایی شناختی مدیران با منطق این راهبرد است.

منابع

- Aiken, L. S., & West, S. G. (1991). *Multiple regression: Testing and interpreting interactions*. Newbury Park, CA: Sage Publications.
- Amoako-Gyampah, K., & Acquaah, M. (2008). Manufacturing strategy, competitive strategy and firm performance: An empirical study in a developing economy environment. *International journal of production economics*, 111(2), 575-592. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2007.02.030>
- Auzair, S. M., & Langfield-Smith, K. (2005). The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management accounting research*, 16(4), 399-421. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.04.003>
- Battisti, E., Miglietta, N., Nirino, N., & Vilasalero Diaz, M. (2020). Value creation, innovation practice, and competitive advantage: Evidence from the FTSE MIB index. *European Journal of Innovation Management*, 23(2), 273-290. <https://doi.org/10.1108/ejim-09-2018-0211>
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of management*, 17(1), 99-120.
- Boateng, G. O., Neilands, T. B., Frongillo, E. A., Melgar-Quinonez, H. R., & Young, S. L. (2018). Best practices for developing and validating scales for health, social, and behavioral research: a primer. *Frontiers in public health*, 6, 149. <https://doi.org/10.3389/fpubh.2018.00149>
- Birnberg, J. G., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Psychology theory in management accounting research. *Handbooks of management accounting research*, 1, 113-135. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01004-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01004-2)
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, organizations and society*, 33(7-8), 836-863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 243-264. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00024-X](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00024-X)
- Chenhall, R. H., Kallunki, J. P., & Silvola, H. (2011). Exploring the relationships between strategy, innovation, and management control systems: The roles of social networking, organic innovative culture, and formal controls. *Journal of Management Accounting Research*, 23(1), 99-128. <https://doi.org/10.2308/jmar-10069>
- Creswell, J.W. and Creswell, J.D. (2018) *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. Sage, Los Angeles.
- Elbanna, S., Thanos, I. C., & Jansen, R. J. (2020). A literature review of the strategic decision-making context: A synthesis of previous mixed findings and an agenda for the way forward. *M@nagement*, 23(2), 42-60. <https://doi.org/10.37725/mgmt.v23i2.4621>
- Eromafuru, G. E. (2025). Blue ocean strategy, firms's core competence, and the micro,

- small, and medium enterprises' obsession for industry competitiveness. *Future Business Journal*, 11(1), 271. <https://doi.org/10.1186/s43093-025-00683-8>
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error: Algebra and Statistics. *Journal of Marketing Research*, 18, 382-388. <http://dx.doi.org/10.2307/3150980>
- Hair, J., Hult, G., Ringle, C., et al. (2017) *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. 2nd Edition, Sage Publications, Thousand Oaks.
- Hair, J.F., Risher, J.J., Sarstedt, M. and Ringle, C.M. (2019) When to Use and How to Report the Results of PLS-SEM. *European Business Review*, 31, 2-24. <https://doi.org/10.1108/EBR-11-2018-0203>
- Hein, N., Münter, M. T., & Zimmermann, V. (2026). Green, digital, or twin strategic orientation: What drives environmental sustainability and digitalization in German innovative SMEs? *Journal of Innovation & Knowledge*, 12, 100896. <https://doi.org/10.1016/j.jik.2025.100896>
- Hermes, L. C. R., Sausen, J. O., Ferreira, G. C., & Rossetto, C. R. (2023). The influence of entrepreneurs' mental models on organizational absorptive capacity: a multilevel perspective. *Revista de Administração da UFSM*, 16, e7. <https://doi.org/10.5902/1983465972119>
- Hitt, M. A., Ireland, D., & Hoskisson, R. E. (2011). *Strategic management: competitiveness and globalization: concepts*. Cengage Learning, Inc.
- Hrebiniak, L. G. (2013). *Making strategy work: Leading effective execution and change*. Ft Press.
- Hu, L. T., & Bentler, P. M. (1999). Cutoff Criteria for Fit Indexes in Covariance Structure Analysis: Conventional Criteria versus New Alternatives. *Structural Equation Modeling*, 6, 1-55. <http://dx.doi.org/10.1080/10705519909540118>
- Islam, M. R. (2018). Sample size and its role in Central Limit Theorem (CLT). *Computational and Applied Mathematics Journal*, 4(1), 1-7. <https://doi.org/10.31295/ijpm.v1n1.42>
- Jones, N. A., Ross, H., Lynam, T., Perez, P., & Leitch, A. (2011). Mental models: an interdisciplinary synthesis of theory and methods. *Ecology and society*, 16(1). <https://doi.org/10.5751/es-03802-160146>
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996) Strategic Learning: The Balanced Scorecard. *Strategy & Leadership*, 24, 18-24. <https://doi.org/10.1108/eb054566>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part 1. *Accounting horizons*, 15(1), 87-104. <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.1.87>
- Khan, M. S. U., Sophia, J., & Shetty, P. (2025). The evolving role of management accounting in strategic decision-making: A study of contemporary practices in data-driven enterprises. *International Journal of Research and Scientific Innovation*, 12(6), 1578-1590. <https://doi.org/10.51244/ijrsi.2025.120600133>
- Kim, W. C., & Mauborgne, R. A. (2014). *Blue ocean strategy, expanded edition: How to create uncontested market space and make the competition irrelevant*. Harvard business review Press.
- Kim, W. C., & Mauborgne, R. A. (2017). *Blue ocean leadership (Harvard business review classics)*. Harvard Business Review Press.
- Leavy, B. (2018). Value innovation and how to successfully incubate "blue ocean" initiatives. *Strategy & Leadership*, 46(3), 10-

20. <https://doi.org/10.1108/SL-02-2018-0020>
- Mafukidze, B. S., & Chiutsi, A. T. (2025). Digital transformation and competitive advantage in SMEs: Evidence from Zimbabwe. *Open Access Library Journal*, 12(12), 1-24. <https://doi.org/10.4236/oalib.1114244>
- Michail, A. (2024). Assessing competitive strategies in UK manufacturing SMEs. *Business Management and Strategy*, 15(1), 120-139. <https://doi.org/10.5296/bms.v15i1.21667>
- Nazaripour, M., & Ravand, F. (2019). The impact of management control systems on contemporary management accounting practices in the public sector. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 4(13), 39-50.
- Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (1995). Performance measurement system design: A literature review and research agenda. *International journal of operations & production management*, 15(4), 80-116. <https://doi.org/10.1108/01443579510083622>
- Noman, D., Baroto, M., Ayes, N., & Saeed, M. (2020). Managerial cognition: A review and reconceptualization. *International Journal of Business Society*, 4(9), 198-209. <https://doi.org/10.30566/ijobs/2020.36>
- Nouri, F., Samadzad, S., Vafaei, E. (2025). Investigating the challenges of export development for small and medium-sized enterprises (SMEs) in East Azerbaijan province. *Journal of Economic Politics and Research*, 4(4), 165-200. <https://doi.org/10.22034/jepr.2025.143525.1257>
- Nunnally, J.C. and Bernstein, I.H. (1994) The Assessment of Reliability. *Psychometric Theory*, 3, 248-292.
- Nyoman, N., Yasa, K., Gusti, I., Ketut Giantari, A., Agung, A., Dewi, S. K.,... & Ardana, K. (2017). Role of blue ocean strategy (BOS) implementation in improving performance of and competitive advantage of products (Studies on SMEs in Bali). *International Journal of Business and Management Invention*, 6(3), 1-6.
- Papazov, E., & Mihaylova, L. (2016). Using key "blue ocean" tools for strategy rethinking of a SME: A case from the bulgarian knitwear industry. *Economics and Business*, 29, 104-110. <https://doi.org/10.1515/eb-2016-0028>
- Pedroso, E., Gomes, C. F., & Yasin, M. M. (2020). Management accounting systems: an organizational competitive performance perspective. *Benchmarking: An International Journal*, 27(6), 1843-1874. <https://doi.org/10.1108/bij-12-2019-0547>
- Preacher, K. J., & Hayes, A. F. (2004). SPSS and SAS Procedures for Estimating Indirect Effects in Simple Mediation Models. *Behavior Research Methods, Instruments, & Computers*, 36, 717-731. <https://doi.org/10.3758/BF03206553>
- Podsakoff, P. M., MacKenzie, S. B., Lee, J.-Y., & Podsakoff, N. P. (2003). Common method biases in behavioral research: A critical review of the literature and recommended remedies. *Journal of Applied Psychology*, 88(5), 879-903. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.88.5.879>
- Richard, P. J., Devinney, T. M., Yip, G. S., & Johnson, G. (2009). Measuring organizational performance: Towards methodological best practice. *Journal of management*, 35(3), 718-804. <https://doi.org/10.1177/0149206308330560>
- Saleh, Q. Y., & Al-Nimer, M. B. (2022). The mediating role of the management accounting information system in the relationship between innovation strategy and financial performance in the Jordanian industrial companies. *Cogent Business & Management*, 9(1), 2135206. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2135206>

- Simons, R. (1995) *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press, Boston.
- Slack, N., Chambers, S., & Johnston, R. (2010). *Operations management*. Pearson education.
- Sunarta, I. N., & Astuti, P. D. (2023). Accounting information system quality and organizational performance: the mediating role of accounting information quality. *International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev.*, 8(3), 5. <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i3.1192>
- Susilowati, E., Utomo, S. D., & Setiawanta, Y. (2017). Blue ocean strategy: an investigation of the effect of business strategy, information accounting management system, mental model implementation on managerial performance. *Advanced Science Letters*, 23(8), 7239-7242. <https://doi.org/10.1166/asl.2017.9340>
- Talebi, H. (2025). *Inflation and Iran's Macroeconomic Challenges*. Donya-e-Eqtasad Daily Newspaper, News ID No. 4202785, Issue No. 6356, August 7, 2025.
- Tashtoush, L. (2021). The Role of Information Systems Capabilities as A Driving Force in Enhancing the Organizational Performance. *Journal of information system and informatics*, 3(2), 303-328. <https://doi.org/10.33557/journal-isi.v3i2.129>
- Teece, D. J. (2018). Business models and dynamic capabilities. *Long range planning*, 51(1), 40-49. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.5108136>
- Tillmann, K., & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management accounting research*, 19(1), 80-102. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.11.002>
- Toni, D., & Milan, G. (2008). The relationship between mental models of entrepreneurs and organizational performance: An exploratory study in two companies in the metal-mechanic sector 14, 128 (2008).
- Tran Thanh Thuy, N. (2025). Effect of accounting information system quality on decision-making success and non-financial performance: does non-financial information quality matter? *Cogent Business & Management*, 12(1), 2447913. <https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2447913>
- Tripsas, M., & Gavetti, G. (2017). Capabilities, cognition, and inertia: Evidence from digital imaging. *The SMS Blackwell Handbook of Organizational Capabilities*, 393-412. <https://doi.org/10.1002/9781405164054.ch23>
- Valle Santos, M., & Teresa Garcia, M. (2006). Organizational change: The role of managers' mental models. *Journal of Change Management*, 6(3), 305-320. <https://doi.org/10.1080/14697010600963084>
- Venkatraman, N., & Ramanujam, V. (1986). Measurement of business performance in strategy research: A comparison of approaches. *Academy of management review*, 11(4), 801-814. <https://doi.org/10.5465/AMR.1986.4283976>
- Woods, M. (2009). A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. *Management Accounting Research*, 20(1), 69-81. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.10.003>
- Yusanto, I., & Dikara, W. S. (2024). Research Review on Defensive Strategies in Higher Education. *Indonesian Journal of Entrepreneurship & Startups (IJES)*, 2(2), 87-96. <https://doi.org/10.55927/ijes.v2i2.10451>