

L'influence du style de leadership sur la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion dans les organisations publiques marocaines

The influence of leadership style on the enabling design of management control systems in Moroccan public organizations

HAMMOUMI Amine

Doctorant

Faculté d'Economie et de Gestion

Université Ibn Tofail Kénitra

Laboratoire des Sciences Economiques et Politiques Publiques

Maroc

CHEKLEKBIRE Malainine

Enseignant Chercheur

Faculté d'Economie et de Gestion

Université Ibn Tofail Kénitra

Laboratoire des Sciences Economiques et Politiques Publiques

Maroc

EL KHOULDI Younes

Doctorant

Faculté d'Economie et de Gestion

Université Ibn Tofail Kénitra

Laboratoire des Sciences Economiques et Politiques Publiques

Maroc

Date de soumission : 15/02/226

Date d'acceptation : 01/04/2026

Pour citer cet article :

HAMMOUMI A et al (2026) « L'influence du style de leadership sur la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion dans les organisations publiques marocaines », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 10 : numéro 1 » pp : 249- 278.

Résumé

Cet article analyse l'influence du leadership transformationnel sur la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion dans les organisations publiques marocaines. La conception enabling est appréhendée à travers quatre dimensions : la réparation, la transparence interne, la transparence globale et la flexibilité, tandis que le leadership transformationnel est mobilisé à partir du modèle de Bass et Avolio (1995).

L'étude adopte une approche quantitative fondée sur un questionnaire administré auprès de 200 répondants appartenant à des organisations publiques marocaines. Les données sont analysées à l'aide de la méthode PLS-SEM sous SmartPLS. Le leadership transformationnel est modélisé comme un construit global, tandis que le SCG enabling est spécifié comme un construit multidimensionnel de second ordre.

Les résultats montrent que le leadership transformationnel exerce un effet positif et significatif sur la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion. Ils confirment également la validité de la structure hiérarchique du construit enabling. Ces résultats mettent en évidence le rôle déterminant des facteurs managériaux dans le design des systèmes de contrôle et montrent qu'un leadership transformationnel favorise des dispositifs plus transparents, flexibles et orientés vers le soutien à l'action.

Mots clés : Leadership transformationnel ; systèmes de contrôle de gestion ; conception enabling du contrôle ; organisations publiques.

Abstract

This article analyzes the influence of transformational leadership on the enabling design of management control systems in Moroccan public organizations. The enabling design is conceptualized through four dimensions: repair, internal transparency, global transparency, and flexibility, while transformational leadership is examined based on the model developed by Bass and Avolio (1995).

The study adopts a quantitative approach based on a questionnaire administered to 200 respondents working in Moroccan public organizations. The data are analyzed using the PLS-SEM method with SmartPLS. Transformational leadership is modeled as a global construct, whereas enabling management control systems are specified as a multidimensional second-order construct.

The results show that transformational leadership has a positive and significant effect on the enabling design of management control systems. They also confirm the validity of the hierarchical structure of the enabling construct. These findings highlight the critical role of managerial factors in shaping control system design and demonstrate that transformational leadership fosters more transparent, flexible, and action-supportive control systems.

Keywords : Transformational leadership; management control systems; enabling control design; public organizations.

Introduction

Au cours des dernières décennies, les organisations publiques ont été profondément transformées sous l'effet des réformes inspirées du New Public Management (NPM). Ces réformes ont favorisé l'introduction de pratiques et d'outils de gestion issus du secteur privé, avec pour finalité l'amélioration de l'efficacité de l'action publique, le renforcement de la transparence et la rationalisation de l'utilisation des ressources publiques (Hood, 1995 ; Pollitt & Bouckaert, 2017). Dans ce contexte, les systèmes de contrôle de gestion (SCG) occupent une place croissante dans les dispositifs de pilotage des organisations publiques.

Toutefois, la littérature montre que l'efficacité des SCG ne dépend pas uniquement de leur présence formelle, mais aussi de leur conception, de leurs modalités d'utilisation et de la manière dont ils sont appropriés par les acteurs organisationnels (Ahrens & Chapman, 2004 ; Tessier & Otley, 2012). Dès lors, l'enjeu n'est plus seulement de savoir si les organisations publiques disposent de dispositifs de contrôle, mais plutôt de comprendre selon quelle logique ces dispositifs sont conçus. À cet égard, la distinction proposée par Adler et Borys (1996) entre contrôle coercive et contrôle enabling constitue un cadre d'analyse particulièrement fécond. Alors que la logique coercive met l'accent sur la conformité, la surveillance et la standardisation, la logique enabling appréhende les systèmes de contrôle comme des ressources susceptibles de soutenir l'action, l'apprentissage et l'adaptation des acteurs.

Parallèlement, plusieurs recherches ont montré que la conception des systèmes de contrôle ne résulte pas uniquement de facteurs structurels ou institutionnels, mais qu'elle dépend également de facteurs managériaux, notamment du rôle des dirigeants (Abernethy et al., 2010 ; Felício et al., 2021). Dans cette perspective, le leadership apparaît comme un déterminant central de l'orientation des dispositifs de contrôle. Plus précisément, le leadership transformationnel, conceptualisé par Bass et Avolio (1995), semble particulièrement pertinent pour expliquer l'émergence de systèmes de contrôle conçus selon une logique enabling. En effet, ce style de leadership favorise la vision partagée, l'apprentissage, la stimulation intellectuelle et l'autonomie, autant d'éléments susceptibles de renforcer la réparation, la transparence et la flexibilité des systèmes de contrôle.

Malgré l'intérêt croissant porté aux SCG dans les organisations publiques, la relation entre leadership transformationnel et conception enabling demeure encore peu explorée, en particulier dans le contexte des organisations publiques marocaines. La littérature a davantage insisté soit sur les facteurs contingents du contrôle, soit sur les réformes managériales elles-

mêmes, sans toujours analyser le rôle des pratiques de leadership dans l'orientation concrète des dispositifs de contrôle.

Dans ce cadre, cet article a pour objectif d'analyser l'influence du leadership transformationnel sur la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion dans les organisations publiques marocaines. Dès lors, la question centrale de cette recherche est la suivante : **dans quelle mesure le leadership transformationnel influence-t-il la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion dans les organisations publiques marocaines ?**

Cet article apporte une double contribution. Sur le plan théorique, il enrichit la littérature en contrôle de gestion en montrant que la conception enabling des SCG peut être expliquée par des dynamiques managériales, et non seulement par des facteurs structurels ou institutionnels. Sur le plan empirique, il propose une validation quantitative de cette relation dans le contexte des organisations publiques marocaines, encore peu documenté dans la littérature.

Pour ce faire, l'étude s'appuie sur une démarche quantitative fondée sur l'administration d'un questionnaire auprès d'acteurs appartenant à des organisations publiques marocaines. Les données collectées sont analysées à l'aide de la méthode des équations structurelles par les moindres carrés partiels (PLS-SEM), permettant de tester empiriquement l'effet du leadership transformationnel sur la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion, appréhendée comme un construit hiérarchique de second ordre.

La suite de l'article est structurée en six points. Après avoir présenté le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans les organisations publiques et les déterminants de leur conception, l'article expose le cadre théorique de la conception enabling et du leadership transformationnel. Il présente ensuite le modèle de recherche, la méthodologie adoptée, les résultats empiriques obtenus, puis leur discussion.

1. Les systèmes de contrôle de gestion dans les organisations publiques

Au cours des dernières décennies, le secteur public a connu des transformations importantes en vue d'améliorer leur efficacité, leur transparence et l'optimisation des deniers publics en renforçant la responsabilisation des acteurs. Dans ce cadre, un mouvement de modernisation caractérisant l'action publique a pris son essor sous le nom du New Public Management (NPM) en introduisant des pratiques managériales et des outils de gestion issus du secteur privé (Hood, 1995 ; Pollitt & Bouckaert, 2017). Parmi ces dispositifs, les systèmes de contrôle de gestion (SCG) qui se développent en permanence dans les organisations publiques avec des particularités liées au contexte, à l'esprit et à la nature organisationnelle.

Comme le soulignent Malmi et Brown (2008), la conceptualisation des systèmes de contrôle de gestion représente un défi théorique majeur, en raison de la diversité des approches et l'absence d'un consensus clair autour d'une définition unique. Ainsi, la littérature présente de nombreuses définitions. L'un des pionniers ayant abordé les SCG est Robert Newton Anthony (1965). Pour lui, le contrôle de gestion est un levier de l'efficacité et l'efficience. En fait, c'est un processus qui donne une assurance sur l'optimisation des ressources d'une organisation utilisées pour la réalisation des objectifs fixés. H. Bouquin quant à lui, le contrôle de gestion est considéré comme un régulateur des comportements à travers un ensemble d'outils permettant une certaine cohérence entre les volets stratégique et opérationnel au sein d'une organisation. Ainsi, le SCG est l'outil de gestion qui permet aux organisations d'assurer la cohérence entre la stratégie et les activités opérationnelles et tactiques. Cela va permettre aux dirigeants de réguler les comportements des acteurs, et rationaliser les interventions de ces derniers pour une optimisation des ressources de l'organisation (Moumen, 2017). Dans le même sens des idées, Malmi et Brown (2008) considèrent les systèmes de contrôle de gestion comme étant des systèmes englobant l'ensemble des mécanismes qui permettent d'orienter et de réguler les comportements des acteurs organisationnels, à travers la mise en place de règles, de normes, de valeurs ou d'autres dispositifs similaires (Portelance, 2022).

1.1. Le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans les réformes du secteur public

Les systèmes de contrôle de gestion sur mesure adaptés pour toutes les organisations n'existent pas. Cet outil porte des particularités dans un milieu à un autre selon l'environnement interne et externe de chaque structure, sa stratégie, sa mission ... etc. Dans les organisations publiques, ces dispositifs contribuent à structurer les processus de décision, à suivre l'utilisation des ressources et à évaluer les résultats des politiques publiques. Toutefois, la littérature en contrôle de gestion souligne que l'efficacité de ces systèmes ne dépend pas uniquement de leur existence formelle. Elle dépend également de leur conception, de leurs modalités d'utilisation et de la manière dont ils sont appropriés par les acteurs organisationnels (Ahrens & Chapman, 2004 ; Tessier & Otley, 2012).

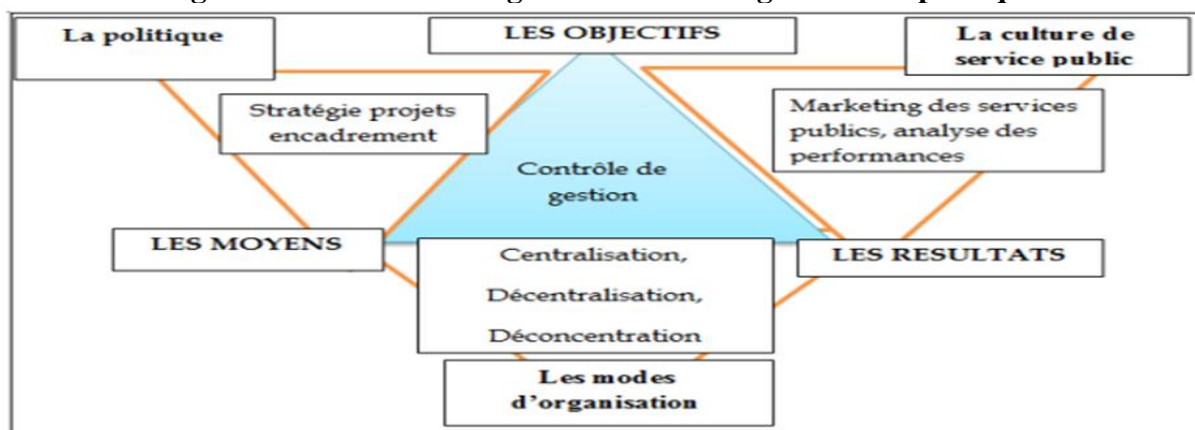
Dans cette perspective, l'analyse des systèmes de contrôle de gestion dans le secteur public ne peut se limiter à l'étude des instruments mobilisés. Elle nécessite également de prendre en compte les dynamiques organisationnelles et managériales qui influencent leur conception et leur fonctionnement.

Les réformes du secteur public menées dans de nombreux États depuis les années 1980 ont profondément modifié les modes de gestion des organisations publiques. Inspirées en grande partie par le New Public Management (NPM), ces réformes visent à accroître l'efficacité de l'action publique, à améliorer la qualité des services offerts aux citoyens et à garantir une utilisation plus rationnelle des ressources publiques (Hood, 1995 ; Pollitt & Bouckaert, 2017). Dans ce contexte, les systèmes de contrôle de gestion se sont progressivement implantés dans les administrations comme outils de pilotage et d'évaluation de la performance. Leur diffusion traduit le passage d'une gestion axée sur les moyens à une gestion centrée sur les résultats, incitant les organisations publiques à formuler des objectifs, à mesurer leurs performances et à rendre compte de leurs réalisations (Bouckaert & Halligan, 2008).

Ces systèmes structurent les processus de planification, de suivi et d'évaluation des activités, améliorent la coordination des actions, renforcent la transparence de l'usage des ressources et soutiennent la prise de décision des dirigeants. En fournissant des données sur la performance organisationnelle, ils favorisent l'émergence d'une culture de responsabilité et de reddition de comptes au sein du secteur public.

Cependant, leur mise en œuvre n'entraîne pas systématiquement une hausse de la performance. De nombreuses études montrent que les effets des contrôles de gestion dépendent largement de leur conception et de leur utilisation (Ahrens & Chapman, 2004 ; Henri, 2006). Selon leur configuration, ils peuvent soutenir l'action managériale et encourager l'apprentissage organisationnel, ou au contraire augmenter les contraintes bureaucratiques et restreindre l'autonomie des acteurs.

Figure 1 : Le contrôle de gestion dans les organisations publiques



Source : Charpentier et Grandjean (1998), p.32¹.

¹ Cité dans Daanoue, R. et Chilouah, I. (2018), « Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au Maroc - Cas d'une commune urbaine », *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n°4, p. 248.

La figure met en évidence que la politique publique définit les orientations stratégiques et les objectifs de l'administration, tout en mobilisant les moyens nécessaires à leur réalisation. Le choix de ces moyens permet de préciser les modes d'organisation et les résultats attendus. Dans ce cadre, le contrôle de gestion joue un rôle central en assurant le pilotage de la performance, à travers le suivi des objectifs, l'évaluation des résultats et l'aide à la prise de décision. Par ailleurs, une culture orientée vers l'intérêt général contribue à la définition des objectifs, en structurant, en interne, les modalités d'évaluation de la performance et, en externe, l'adaptation des services publics aux attentes des usagers.

1.2. Les déterminants organisationnels de la conception des systèmes de contrôle de gestion

La littérature en contrôle de gestion reconnaît aujourd'hui que les systèmes de contrôle ne sont pas des dispositifs techniquement neutres. Selon Chenhall (2003), la conception et le fonctionnement des SCG résultent de choix organisationnels influencés par différents facteurs, tels que la stratégie de l'organisation, son environnement institutionnel, sa structure organisationnelle ou encore sa culture managériale.

Dans cette perspective, plusieurs travaux ont cherché à identifier les déterminants organisationnels de la conception des systèmes de contrôle de gestion. Selon la théorie de la contingence, les systèmes de contrôle doivent être adaptés aux caractéristiques spécifiques de l'organisation et de son environnement afin de soutenir efficacement la réalisation des objectifs organisationnels. En fait, parmi les facteurs identifiés dans la littérature figurent notamment la stratégie organisationnelle, la taille de l'organisation, la structure hiérarchique ou encore le niveau d'incertitude de l'environnement. La taille de l'organisation et l'ancienneté influencent la complexité et la portée des SCG ; les grandes entités adoptent souvent des mécanismes transversaux (budget, contrôle des risques) tandis que les structures plus petites privilégient des contrôles spécifiques (Felício et al., 2021). Ces éléments influencent la nature des dispositifs de contrôle mobilisés ainsi que leur degré de formalisation. La capacité technologique est également cruciale : les organisations disposant de ressources numériques avancées intègrent plus facilement des outils de suivi de la performance (Ait Lhassan et al., 2025). D'autres facteurs influencent la pratique du contrôle de gestion dans les organisations publiques. Notamment, la culture axée sur les résultats. En effet, quand cette dernière est promue par le New Public Management, elle pousse les organisations à fixer des objectifs clairs et à mesurer les résultats (Spekle & Verveeten, 2013). Également, la littérature montre que la pression réglementaire et les exigences d'efficacité

externe incitent à adopter des mécanismes de contrôle adaptés aux exigences de conformité (Berland & Drevet, 2006). Au niveau stratégique, la logique de la décision est déterminante quant aux dispositifs de contrôle. En effet, il est nécessaire de concilier la décentralisation des décisions avec la coordination globale conduit à concevoir des SCG hybrides qui combinent contrôle centralisé et autonomie locale (Kober et al., 2007).

Au-delà de ces facteurs structurels, plusieurs recherches ont également mis en évidence l'importance des facteurs managériaux dans la conception des systèmes de contrôle de gestion. Les orientations et les valeurs des dirigeants peuvent en effet influencer la manière dont les dispositifs de contrôle sont conçus et utilisés dans les organisations (Félício et al., 2021). Les responsables organisationnels jouent un rôle déterminant dans la définition des objectifs, la sélection des instruments de contrôle et l'interprétation des informations produites par ces systèmes.

Dans cette perspective, le leadership des dirigeants apparaît comme un facteur potentiel d'influence dans la conception des systèmes de contrôle de gestion. Les travaux d'Abernethy, Bouwens et Van Lent (2010) montrent notamment que les caractéristiques du leadership peuvent influencer le design des systèmes de contrôle et la manière dont ils sont mobilisés dans les organisations. De plus, le style de leadership et la motivation interne des cadres déterminent l'orientation du système (Félício et al., 2021). Un leadership participatif favorise des SCG interactifs et orientés vers l'apprentissage, alors qu'un style autoritaire tend à renforcer les contraintes bureaucratiques.

Afin de synthétiser les principaux déterminants organisationnels identifiés dans la littérature, le tableau ci-après présente une vue d'ensemble des facteurs influençant la conception des systèmes de contrôle de gestion.

Tableau 1 : Synthèse des déterminants organisationnels de la conception des SCG

Auteurs	Facteurs étudiés	Principaux résultats
Chenhall (2003)	Facteurs de contingence (stratégie, environnement, structure).	Les SCG doivent être alignés avec les caractéristiques organisationnelles et environnementales.
Spekle & Verbeeten (2013)	Culture orientée résultats (NPM).	Une culture axée sur la performance favorise l'adoption de systèmes de mesure des résultats.
Berland & Drevet (2006)	Pression réglementaire et exigences de conformité.	Les contraintes institutionnelles renforcent les mécanismes de contrôle formalisés.
Kober et al. (2007)	Structure organisationnelle et décentralisation.	Les SCG hybrides combinent contrôle centralisé et autonomie locale.
Félício et al. (2021)	Taille, ancienneté et facteurs	Les caractéristiques organisationnelles

	managériaux.	influencent la complexité et l'étendue des SCG.
Ait Lhassan et al. (2025)	Capacité technologique.	Les ressources numériques facilitent l'intégration des systèmes de suivi de performance.
Henri (2006)	Usage des systèmes de mesure de la performance.	Les usages des SCG influencent la performance organisationnelle.
Tessier & Otley (2012)	Modes d'utilisation du contrôle.	Le contrôle structure les comportements selon ses modalités d'utilisation.
Abernethy et al. (2010)	Leadership.	Le leadership influence la conception et l'utilisation des SCG.
Felício et al. (2021)	Style de leadership.	Un leadership participatif favorise des SCG interactifs, tandis qu'un style autoritaire renforce le contrôle coercive.

Source : élaboré par les auteurs à partir de la revue de littérature.

L'analyse synthétique présentée dans le tableau met en évidence que la conception des systèmes de contrôle de gestion repose sur une combinaison de facteurs structurels, institutionnels et managériaux. Les approches contingentes soulignent l'importance de l'adaptation des dispositifs de contrôle aux caractéristiques organisationnelles et environnementales, tandis que les travaux issus du New Public Management insistent sur le rôle des exigences de performance et de reddition des comptes. Par ailleurs, les contraintes réglementaires et les capacités technologiques influencent le degré de formalisation et la sophistication des systèmes mis en place. Enfin, les facteurs managériaux, notamment le style de leadership, apparaissent déterminants dans l'orientation des systèmes de contrôle, en favorisant des dispositifs plus interactifs et orientés vers l'apprentissage ou, au contraire, plus coercive et centrés sur la conformité.

2. La conception enabling des systèmes de contrôle de gestion

La littérature en contrôle de gestion a progressivement dépassé une conception strictement instrumentale des dispositifs de contrôle pour s'intéresser à leur rôle dans la structuration de l'action organisationnelle. Loin d'être de simples mécanismes techniques de suivi et d'évaluation, les systèmes de contrôle de gestion participent à la régulation des comportements, à la coordination des activités et à la production de sens au sein des organisations. Dans cette perspective, la question de leur conception apparaît centrale, dans la mesure où elle conditionne non seulement leur fonctionnement, mais également la manière dont ils sont appropriés par les acteurs.

Parmi les cadres analytiques mobilisés pour appréhender cette question, la distinction proposée par Adler et Borys (1996) entre formalisation coercive et formalisation enabling

constitue une contribution majeure. Cette approche permet de dépasser une vision unidimensionnelle du contrôle en mettant en évidence que les systèmes formels peuvent être conçus selon des logiques profondément différentes, orientées soit vers la contrainte et la conformité, soit vers le soutien de l'action et le développement des capacités des acteurs.

2.1. La distinction entre contrôle enabling et contrôle coercive

Adler et Borys (1996) proposent une relecture fondamentale de la bureaucratie en distinguant deux formes de formalisation organisationnelle : la formalisation coercive et la formalisation enabling. Contrairement à l'approche classique qui associe la formalisation à une source de rigidité et de contrainte, ces auteurs montrent que les systèmes formels peuvent également être conçus comme des dispositifs soutenant l'action des acteurs organisationnels.

La formalisation coercive renvoie à une conception du contrôle centrée sur la conformité, la surveillance et la réduction des marges de manœuvre. Elle s'inscrit dans une logique de contrôle hiérarchique où les procédures sont définies de manière centralisée, les écarts strictement encadrés et les comportements fortement standardisés. Cette approche est proche de la conception cybernétique du contrôle, fondée sur la définition de standards, la mesure des performances et la correction des écarts (Anthony, 1965). Dans ce cadre, le système de contrôle vise avant tout à assurer la prévisibilité des comportements et la maîtrise des risques organisationnels.

À l'inverse, la formalisation enabling repose sur une logique de soutien à l'action et de développement des capacités des acteurs. Les systèmes de contrôle sont alors conçus non pas comme des instruments de contrainte, mais comme des ressources permettant aux utilisateurs de mieux comprendre leur environnement, de résoudre des problèmes et d'améliorer leurs pratiques. Dans cette perspective, la formalisation ne vise pas à réduire la discrétion des acteurs, mais à la structurer et à la rendre plus efficace.

Les travaux ultérieurs en contrôle de gestion ont largement mobilisé cette distinction pour analyser les systèmes de contrôle dans des contextes organisationnels variés. À la lumière de ces définitions, le contrôle enabling ne se définit pas principalement par le contenu des systèmes de contrôle de la gestion, mais davantage par les modalités de leur usage (Amezzane, et al., 2025). À l'inverse d'une conception coercitive des SCG, orientée vers la contrainte des comportements et le strict respect des normes et procédures préétablies, l'approche enabling vise à soutenir et à autonomiser les acteurs organisationnels, en les accompagnant dans l'accomplissement de leurs activités plutôt qu'en les soumettant à un contrôle rigide. Ahrens et Chapman (2004) montrent ainsi que les systèmes de contrôle

peuvent être utilisés comme des ressources opérationnelles lorsqu'ils sont intégrés dans les pratiques quotidiennes des managers. De même, Wouters et Wilderom (2008) soulignent que les systèmes de mesure de la performance peuvent favoriser l'apprentissage organisationnel lorsqu'ils sont conçus de manière participative. À l'inverse, plusieurs recherches mettent en évidence que des dispositifs perçus comme coercive peuvent engendrer des comportements défensifs, une focalisation excessive sur les indicateurs et une réduction de l'initiative (Hartmann & Maas, 2011 ; Jordan & Messner, 2012).

Toutefois, la distinction entre contrôle coercive et contrôle enabling ne doit pas être interprétée de manière strictement dichotomique. Les recherches récentes insistent sur le caractère hybride des systèmes de contrôle, dans lesquels des logiques de contrainte et de soutien peuvent coexister au sein d'une même architecture (Malmi & Brown, 2008 ; Tessier & Otley, 2012). Cette hybridation est particulièrement marquée dans les organisations publiques, où les exigences de conformité réglementaire coexistent avec des objectifs d'amélioration de la performance et de responsabilisation des acteurs.

2.2. La conception enabling des systèmes de contrôle et ses dimensions

La notion de conception enabling des systèmes de contrôle de gestion s'inscrit dans le prolongement des travaux d'Adler et Borys (1996), qui proposent une relecture de la formalisation organisationnelle en soulignant son potentiel de soutien à l'action des acteurs. Dans cette perspective, un système de contrôle n'est pas uniquement évalué à travers son degré de formalisation, mais également à travers sa capacité à faciliter la compréhension, l'adaptation et l'appropriation des règles par les utilisateurs. La conception enabling repose ainsi sur l'idée que les dispositifs de contrôle peuvent constituer des ressources organisationnelles favorisant l'apprentissage, la coordination et l'amélioration continue des pratiques (Ahrens & Chapman, 2004 ; Wouters & Wilderom, 2008).

Afin d'opérationnaliser cette approche, Adler et Borys (1996) identifient quatre dimensions principales permettant de caractériser l'orientation enabling d'un système de contrôle :

- La réparation (repair) ;
- La transparence interne (internal transparency) ;
- La transparence globale (global transparency) ;
- La flexibilité (flexibility).

Ces dimensions ne doivent pas être appréhendées comme des catégories exclusives, mais comme des propriétés complémentaires susceptibles de coexister au sein d'un même dispositif de contrôle.

La première dimension, la réparation, renvoie à la capacité du système à permettre aux utilisateurs de détecter et de corriger les dysfonctionnements. Dans une logique enabling, les règles ne sont pas figées, mais peuvent être ajustées en fonction des situations rencontrées. Cette capacité d'adaptation repose sur la reconnaissance de l'expertise des acteurs de terrain et favorise le développement de processus d'apprentissage organisationnel (Ahrens & Chapman, 2004 ; Jørgensen & Messner, 2009).

La transparence interne concerne la compréhension des processus organisationnels et des relations entre les différentes activités. Elle permet aux acteurs de saisir la logique de fonctionnement du système de contrôle et d'identifier les liens entre leurs actions et celles des autres unités. La transparence globale, quant à elle, renvoie à la compréhension des objectifs stratégiques et des finalités du système. Elle contribue à donner du sens aux dispositifs de contrôle en les inscrivant dans une perspective organisationnelle plus large (Adler & Borys, 1996 ; Jordan & Messner, 2012).

Enfin, la flexibilité traduit la capacité du système de contrôle à s'adapter à la diversité des situations de travail. Un système enabling ne se limite pas à l'application stricte de règles prédéfinies, mais permet des ajustements en fonction des contraintes opérationnelles. Cette dimension est particulièrement importante dans des environnements complexes et incertains, où les situations ne peuvent être entièrement anticipées (Wouters & Wilderom, 2008 ; Tessier & Otley, 2012).

Dans la littérature en contrôle de gestion, ces dimensions ont été mobilisées pour analyser les systèmes de mesure de la performance et les dispositifs de pilotage. Plusieurs travaux montrent que lorsque les systèmes de contrôle intègrent ces caractéristiques, ils peuvent soutenir la prise de décision, renforcer la coordination et favoriser l'apprentissage organisationnel (Ahrens & Chapman, 2004 ; Hartmann & Maas, 2011). À l'inverse, l'absence de ces propriétés tend à renforcer une logique coercive du contrôle, caractérisée par une faible marge de manœuvre des acteurs, une compréhension limitée des objectifs et une utilisation principalement orientée vers la conformité.

Ainsi, la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion ne se réduit pas à une propriété intrinsèque des dispositifs, mais résulte d'un ensemble de choix organisationnels relatifs à leur design et à leurs modalités d'implémentation. Elle constitue dès lors un cadre d'analyse particulièrement pertinent pour comprendre les variations observées dans les pratiques de contrôle, notamment dans les organisations publiques où coexistent des exigences de conformité et des objectifs d'amélioration de la performance. Si la littérature

met en évidence les différentes formes que peut prendre la conception des systèmes de contrôle de gestion, la question des facteurs qui orientent ces choix de conception demeure centrale. Parmi ces facteurs, le rôle du leadership apparaît comme particulièrement déterminant, dans la mesure où les dirigeants influencent les orientations managériales et les modalités de structuration du contrôle organisationnel.

3. Le leadership comme déterminant de la conception des systèmes de contrôle

La littérature en contrôle de gestion reconnaît de plus en plus que la conception des systèmes de contrôle ne résulte pas uniquement de facteurs structurels ou contingents, mais qu'elle est également influencée par les dynamiques managériales propres à chaque organisation. Parmi ces dynamiques, le rôle du leadership apparaît central dans la mesure où les dirigeants participent activement à la définition des orientations stratégiques, à la sélection des instruments de pilotage et à l'interprétation des informations produites par les systèmes de contrôle (Abernethy et al., 2010 ; Chenhall, 2003).

Dans cette perspective, le style de leadership peut être considéré comme un facteur déterminant dans l'orientation des systèmes de contrôle de gestion, notamment en ce qui concerne leur conception enabling ou coercive. En influençant les modes de coordination, les niveaux d'autonomie accordés aux acteurs et la manière dont les règles sont formulées et appliquées, les dirigeants contribuent à façonner la nature même des dispositifs de contrôle (Tessier & Otley, 2012).

3.1. Le leadership transformationnel dans les organisations

Le leadership transformationnel constitue aujourd'hui l'un des cadres théoriques les plus mobilisés pour analyser l'influence des dirigeants sur les comportements organisationnels et les dynamiques de changement. Initialement introduit par Bass (1985), ce concept a été largement développé et opérationnalisé par Bass et Avolio (1994, 1995), dont le modèle demeure une référence majeure dans la littérature contemporaine (van Knippenberg & Sitkin, 2013). Contrairement aux approches transactionnelles centrées sur la supervision et l'échange, le leadership transformationnel vise à mobiliser les individus autour d'une vision partagée et à stimuler leur engagement au service des objectifs organisationnels.

Le modèle proposé par Bass et Avolio (1995) s'inscrit dans une perspective de transformation organisationnelle, dans laquelle les dirigeants jouent un rôle central dans l'orientation des comportements et la conduite du changement. Dans ce cadre, les leaders transformationnels se distinguent par leur capacité à inspirer leurs collaborateurs, à renforcer leur implication et à encourager le dépassement des attentes initiales (Avolio et al., 1999). Ils contribuent ainsi à

créer un environnement propice à l'innovation, à l'apprentissage et à la performance collective.

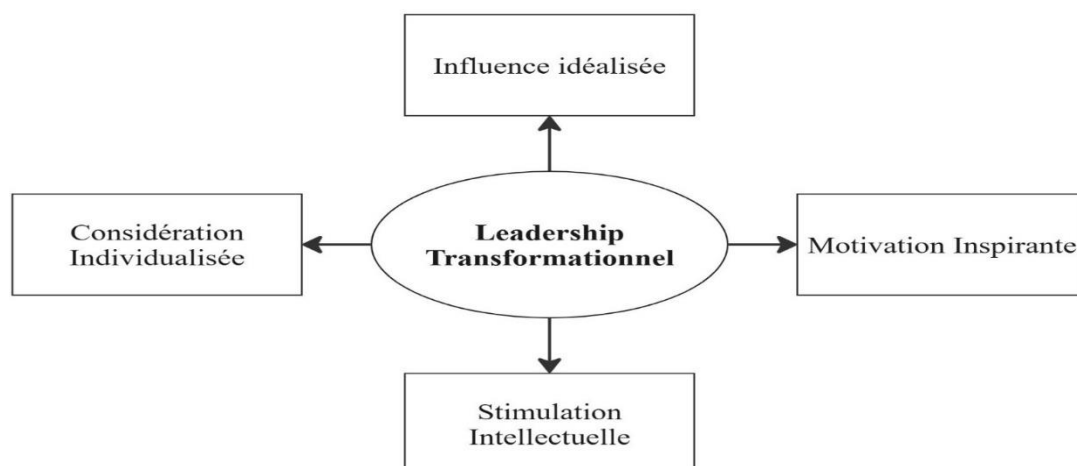
Selon ce modèle, le leadership transformationnel repose sur quatre dimensions principales (El Mahi & Slaoui, 2023) :

- ✓ **L'influence idéalisée** : c'est la capacité du leader à incarner des valeurs fortes, à susciter la confiance et à être perçu comme un modèle par ses collaborateurs.
- ✓ **La motivation inspirante**, traduit l'aptitude du dirigeant à formuler une vision claire et mobilisatrice, fondée sur des valeurs et des objectifs porteurs de sens.
- ✓ **La stimulation intellectuelle**, correspond à la capacité du leader à encourager la remise en question des pratiques établies, à favoriser la créativité et à inciter les collaborateurs à proposer des solutions innovantes.
- ✓ **La considération individualisée** renvoie à l'attention portée aux besoins spécifiques de chaque membre de l'organisation, notamment à travers des pratiques de coaching, de feedback et de développement des compétences (Bass, 1985 ; Bass & Avolio, 1995).

Figure 2 : Les dimensions du leadership transformationnel

Source : élaboré par les auteurs sur la base du modèle de Bass et Avolio (1995)².

Ces différentes dimensions traduisent une orientation du leadership vers le développement du capital humain et la valorisation de l'autonomie des acteurs. En ce sens, le leadership transformationnel ne se limite pas à la direction des activités, mais participe à la construction



d'un environnement organisationnel favorisant l'engagement, l'apprentissage et la

² Les termes sont traduits et adaptés par Van Knippenberg et Sitkin, 2013.

performance. Cette approche apparaît particulièrement pertinente dans les organisations publiques contemporaines, caractérisées par des exigences croissantes de performance, d'adaptabilité et de responsabilisation des acteurs (Vera & Crossan, 2004).

Dans cet article, le modèle de Bass et Avolio (1995) constitue ainsi un fondement théorique pertinent pour appréhender le leadership transformationnel en tant que variable explicative de la conception des systèmes de contrôle de gestion. Les quatre dimensions identifiées offrent un cadre analytique permettant de saisir les mécanismes à travers lesquels les dirigeants peuvent influencer l'orientation des dispositifs de contrôle vers une logique plus ou moins enabling.

3.2. L'influence du leadership sur la conception des systèmes de contrôle

Au-delà de ses effets sur les comportements individuels et collectifs, le leadership exerce une influence significative sur la conception des systèmes de contrôle de gestion. Les travaux d'Abernethy, Bouwens et Van Lent (2010) montrent que les caractéristiques du leadership influencent directement le design des systèmes de contrôle, notamment en matière de délégation, de planification et de mesure de la performance. Les dirigeants jouent ainsi un rôle clé dans la définition des modalités de contrôle, en arbitrant entre des logiques de centralisation et de décentralisation.

Dans cette perspective, le leadership transformationnel apparaît particulièrement compatible avec une conception enabling des systèmes de contrôle. En valorisant l'autonomie, l'apprentissage et la compréhension des objectifs, ce style de leadership favorise la mise en place de dispositifs de contrôle qui soutiennent l'action des acteurs plutôt que de la contraindre. Les systèmes de contrôle sont alors conçus comme des outils d'aide à la décision, facilitant la résolution de problèmes et la coordination des activités (Ahrens & Chapman, 2004).

Cette influence peut être analysée à travers les dimensions de la conception enabling. Un leadership transformationnel est susceptible de favoriser la transparence globale, en clarifiant les objectifs stratégiques et en donnant du sens aux dispositifs de contrôle. Il peut également renforcer la transparence interne, en facilitant la compréhension des processus organisationnels. Par ailleurs, en encourageant l'initiative et l'apprentissage, il contribue au développement de la réparation, en permettant aux acteurs d'ajuster les procédures et de corriger les dysfonctionnements. Enfin, il soutient la flexibilité des systèmes de contrôle, en reconnaissant la diversité des situations de travail et la nécessité d'adaptations locales.

À l'inverse, un style de leadership plus autoritaire ou transactionnel tend à privilégier des formes de contrôle plus coercive, caractérisées par une forte formalisation, une centralisation des décisions et une orientation vers la conformité (Bass & Avolio, 1994). Dans ce cas, les systèmes de contrôle sont davantage conçus comme des instruments de surveillance et de standardisation des comportements.

Ces éléments suggèrent que le leadership ne constitue pas seulement un contexte dans lequel les systèmes de contrôle sont utilisés, mais qu'il participe activement à leur conception. En influençant les choix relatifs au design des dispositifs de contrôle, les dirigeants contribuent à orienter ces systèmes vers des logiques plus ou moins enabling. Cette relation apparaît particulièrement pertinente dans le secteur public, où les tensions entre conformité réglementaire et amélioration de la performance rendent les choix de conception des systèmes de contrôle particulièrement sensibles.

4. Modèle de recherche

La littérature analysée met en évidence que la conception des systèmes de contrôle de gestion ne peut être appréhendée indépendamment des dynamiques managériales qui la sous-tendent. En particulier, le leadership apparaît comme un déterminant clé dans l'orientation des dispositifs de contrôle, notamment en ce qui concerne leur caractère enabling ou coercive (Abernethy et al., 2010 ; Tessier & Otley, 2012).

Dans ce cadre, cet article s'inscrit dans une approche explicative visant à analyser l'influence du leadership sur la conception des systèmes de contrôle de gestion. Plus précisément, elle mobilise le leadership transformationnel, appréhendé à travers les dimensions proposées par Bass et Avolio (1995), comme variable explicative, et la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion comme variable dépendante.

Ce choix repose sur l'idée que les dirigeants, à travers leur style de leadership, influencent les modalités de structuration du contrôle organisationnel. En favorisant l'autonomie, la compréhension des objectifs et l'apprentissage, le leadership transformationnel est susceptible d'orienter les systèmes de contrôle vers une logique enabling, caractérisée par une plus grande flexibilité, une transparence accrue et une capacité d'adaptation aux situations de travail.

Le modèle conceptuel retenu s'inscrit ainsi dans une logique causale simple, visant à tester l'effet direct du leadership transformationnel sur la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion.

Les développements théoriques précédents suggèrent que le leadership transformationnel, en promouvant une vision partagée, en stimulant la réflexion des acteurs et en valorisant leur

développement, favorise la mise en place de dispositifs organisationnels orientés vers le soutien à l'action.

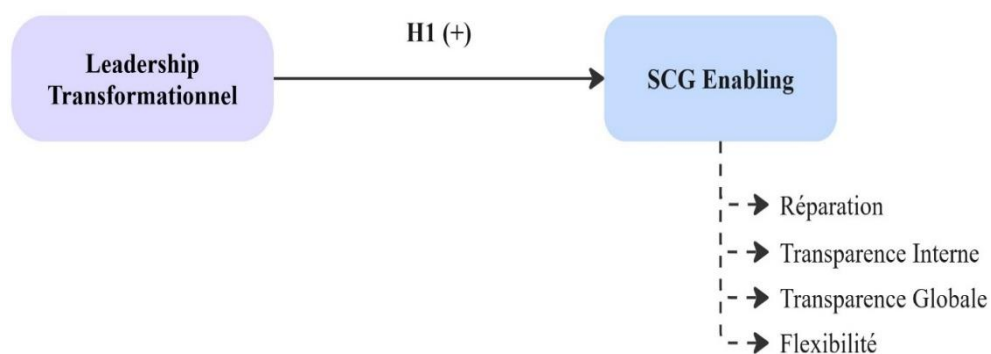
Dans cette perspective, les différentes dimensions du leadership transformationnel (influence idéalisée, motivation inspirante, stimulation intellectuelle et considération individualisée) contribuent à renforcer les caractéristiques d'une conception enabling des systèmes de contrôle. Elles permettent notamment de favoriser la transparence des objectifs, la compréhension des processus organisationnels, l'adaptation des règles aux situations de travail et la capacité des acteurs à corriger les dysfonctionnements.

À l'inverse, des styles de leadership plus centrés sur la supervision et la conformité tendent à privilégier des systèmes de contrôle plus rigides et standardisés (Bass & Avolio, 1994).

Sur cette base, il est attendu que le leadership transformationnel favorise une orientation enabling des systèmes de contrôle de gestion. Dès lors, l'hypothèse principale est la suivante :

H1 : Le leadership transformationnel favorise une conception enabling des systèmes de contrôle de gestion.

Figure 3 : Modèle de recherche



Source : Auteurs.

5. Méthodologie

Afin d'appréhender la problématique de cette recherche, il est nécessaire d'adopter une démarche méthodologique permettant d'analyser de manière rigoureuse les relations entre les variables étudiées. Cet article adopte une approche quantitative visant à tester empiriquement l'influence du leadership transformationnel sur la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion. Dans cette perspective, le recours à la méthode des équations structurelles (SEM) apparaît particulièrement pertinent, dans la mesure où il permet d'analyser

simultanément des relations entre construits latents et d'évaluer la validité des échelles de mesure (Hair et al., 2019).

5.1. Design de la recherche

Le choix méthodologique d'une démarche quantitative dans cet article n'est pas aléatoire. En effet, cette recherche vise à tester un modèle explicatif portant sur l'influence du leadership transformationnel sur la conception des systèmes de contrôle de gestion. Une telle approche est particulièrement pertinente lorsque l'objectif est de valider empiriquement des relations théoriques entre variables organisationnelles (Creswell, 2014 ; Hair et al., 2019). Dans cette perspective, l'étude s'appuie sur un modèle conceptuel mobilisant deux construits principaux, à savoir le leadership transformationnel, conceptualisé selon les travaux de Bass et Avolio (1995), et la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion, fondée sur le cadre d'Adler et Borys (1996). Ce positionnement permet d'inscrire l'analyse dans une approche intégrant à la fois les dimensions managériales et organisationnelles du contrôle.

Le terrain d'étude est constitué des organisations publiques marocaines, caractérisées par des transformations importantes liées à l'introduction de pratiques de gestion inspirées du New Public Management. Ces évolutions ont conduit à une diffusion croissante des systèmes de contrôle de gestion, notamment des dispositifs de mesure de performance, ce qui rend particulièrement pertinent l'examen de leur conception et de leurs déterminants (Hood, 1995 ; Speklé & Verbeeten, 2014). La population cible est composée d'acteurs organisationnels directement impliqués dans l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion et inscrits dans des relations hiérarchiques, tels que les chefs de division, chefs de service et cadres administratifs. Ces profils permettent de capter simultanément la perception du leadership du supérieur hiérarchique direct et celle des dispositifs de contrôle utilisés dans l'organisation. L'étude repose sur un échantillonnage raisonné en sélectionnant volontairement des répondants directement concernés par le phénomène étudié (Patton, 2015). Ce choix permet d'assurer la pertinence des données collectées tout en garantissant la cohérence analytique du modèle.

5.2. Collecte, opérationnalisation et analyse de données

Les données ont été collectées à l'aide d'un questionnaire structuré, permettant de capter les perceptions des répondants concernant, d'une part, le comportement de leur supérieur hiérarchique direct et, d'autre part, les caractéristiques du système de contrôle de gestion utilisé dans leur établissement. Le recours au questionnaire est particulièrement adapté pour

mesurer des construits latents à partir des perceptions individuelles (Creswell, 2014). Les items ont été mesurés à l'aide d'une échelle de Likert en cinq points, permettant de quantifier le degré d'accord des répondants avec les différentes affirmations proposées. Ce type d'échelle est largement utilisé en sciences de gestion pour mesurer les attitudes et perceptions organisationnelles.

Les construits du modèle ont été opérationnalisés à partir d'échelles validées dans la littérature. Le leadership transformationnel est mesuré à partir d'une adaptation du Multifactor Leadership Questionnaire (MLQ) développé par Bass et Avolio (1995), qui constitue l'un des instruments les plus utilisés pour appréhender ce construit (Avolio et al., 1999). Ce dernier est appréhendé de manière globale, tout en reposant théoriquement sur quatre dimensions : l'influence idéalisée, la motivation inspirante, la stimulation intellectuelle et la considération individualisée. La conception enabling des systèmes de contrôle de gestion est mesurée à partir du cadre proposé par Adler et Borys (1996), complété par des travaux en contrôle de gestion (Ahrens & Chapman, 2004 ; Wouters & Wilderom, 2008). Ce construit est appréhendé comme un construit multidimensionnel de second ordre, structuré autour de quatre dimensions : la réparation, la transparence interne, la transparence globale et la flexibilité. Les items ont été adaptés au contexte de l'étude afin de refléter la perception des utilisateurs, en adoptant une formulation centrée sur l'expérience organisationnelle.

L'analyse des données est réalisée à l'aide de la méthode des équations structurelles par les moindres carrés partiels (PLS-SEM), en mobilisant le logiciel SmartPLS. Cette approche est particulièrement adaptée aux recherches visant à tester des modèles prédictifs impliquant des construits latents (Hair et al., 2019).

L'évaluation du modèle s'effectue en deux étapes. Dans un premier temps, le modèle de mesure est analysé afin de vérifier la fiabilité et la validité des construits. La fiabilité interne est évaluée à l'aide de l'alpha de Cronbach et de la fiabilité composite, tandis que la validité convergente est appréciée à partir de l'Average Variance Extracted (AVE). La validité discriminante est examinée à l'aide du critère HTMT (Henseler et al., 2015). Dans un second temps, le modèle structurel est évalué en analysant les coefficients de chemin et leur significativité statistique à l'aide d'une procédure de bootstrapping, ainsi que le coefficient de détermination (R^2) de la variable dépendante. Des indicateurs complémentaires, tels que la taille d'effet (f^2) et la pertinence prédictive (Q^2), peuvent également être mobilisés pour apprécier la robustesse du modèle.

L'étude a été réalisée dans le respect des principes éthiques de la recherche. Les répondants ont été informés de l'objectif de l'étude et du caractère académique des données recueillies. L'anonymat des participants a été garanti et les données collectées ont été utilisées exclusivement à des fins scientifiques.

Malgré les précautions méthodologiques adoptées, certaines limites doivent être soulignées. Tout d'abord, l'étude repose sur des données perceptuelles, ce qui peut introduire un biais déclaratif. Toutefois, l'utilisation d'échelles validées et la diversité des profils interrogés contribuent à atténuer ce risque. Par ailleurs, le modèle retenu, volontairement simplifié, ne prend pas en compte l'ensemble des facteurs susceptibles d'influencer la conception des systèmes de contrôle de gestion. Enfin, le caractère transversal des données limite l'analyse des dynamiques évolutives dans le temps.

6. Résultats et discussion

L'échantillon se compose de 200 répondants, caractérisés par une diversité de profils en termes de sexe, d'âge, de fonction et d'ancienneté. La répartition montre une majorité d'hommes (62 %), avec une forte représentation des tranches d'âge intermédiaires (30-40 ans). Sur le plan fonctionnel, les cadres constituent la majorité des répondants, ce qui permet de capter des perceptions directement liées à l'usage des systèmes de contrôle de gestion. Par ailleurs, la diversité des niveaux d'ancienneté et des services renforce la richesse des données collectées et la robustesse de l'analyse empirique.

Tableau 2 : Profil des répondants

		N = 200	Pourcentage %
Sexe	Homme	124	62 %
	Femme	76	38 %
Âge	Moins de 30 ans	32	16 %
	30 – 40 ans	78	39 %
	41 – 50 ans	56	28 %
	Plus de 50 ans	34	17 %
Fonction	Chef de division	36	18 %
	Chef de service	72	36 %
	Cadre	92	46 %
Ancienneté	Moins de 5 ans	40	20 %

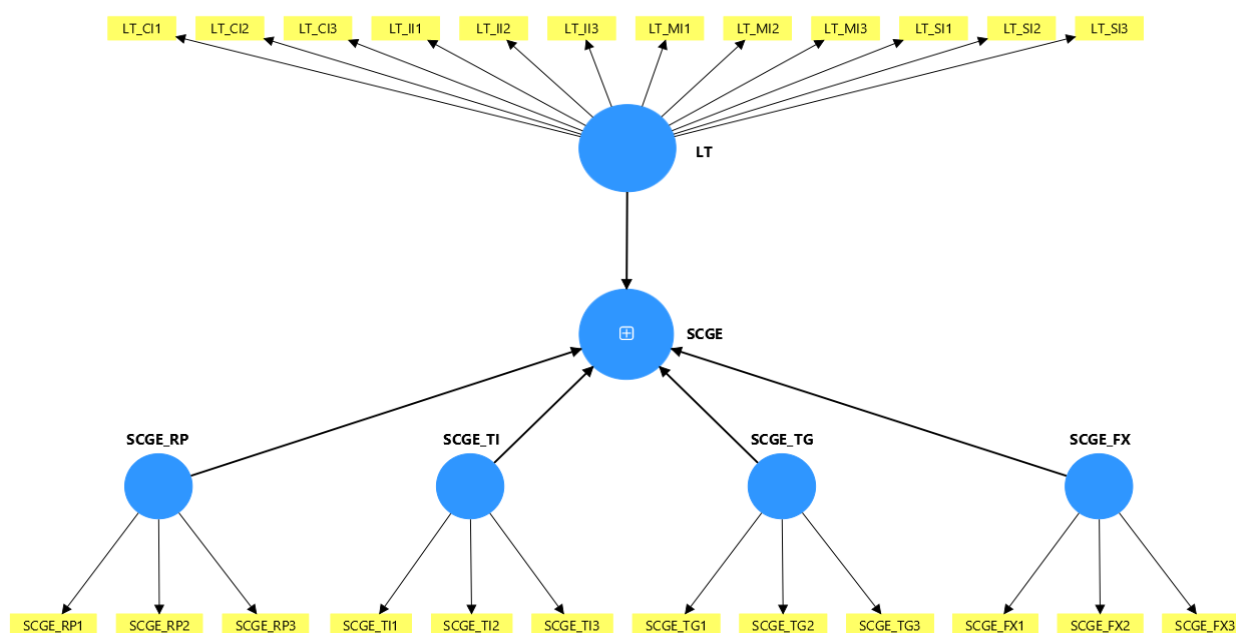
	5 – 10 ans	68	34 %
	10 – 20 ans	54	27 %
	Plus de 20 ans	38	19 %
Service	Finance	52	26 %
	Ressources humaines	38	19 %
	Technique	64	32 %
	Autres	46	23 %

Source : Auteurs.

6.1. Le modèle de mesure

L'évaluation du modèle de mesure repose sur l'analyse de la fiabilité interne, de la validité convergente et de la validité discriminante (Hair et al., 2019).

Figure 4 : Modèle de mesure



Source : élaboré par les auteurs sur SMARTPLS.

Tableau 3 : Fiabilité interne et validité convergente

Construits	Codes	Alpha (α) de Cronbach	CR	AVE
Leadership Transformationnel	LT	0,912	0,931	0,582
SCG Enabling - Réparation	SCGE_RP	0,823	0,882	0,654

SCG Enabling - Transparence Interne	SCGE_TI	0,851	0,893	0,681
SCG Enabling - Transparence Globale	SCGE_TG	0,834	0,884	0,642
SCG Enabling - Flexibilité	SCGE_FX	0,812	0,873	0,621

Source : élaboré par les auteurs sur la base des résultats du SMARTPLS.

Tableau 4 : Validité discriminante (HTMT)

	LT	SCGE_RP	SCGE_TI	SCGE_TG	SCGE_FX
LT	-				
SCGE_RP	0,624	-			
SCGE_TI	0,582	0,712	-		
SCGE_TG	0,603	0,694	0,731	-	
SCGE_FX	0,551	0,652	0,681	0,703	-

Source : élaboré par les auteurs sur la base des résultats du SMARTPLS.

Le construit de second ordre capture l'orientation globale enabling des systèmes de contrôle de gestion en intégrant ses quatre dimensions sous-jacentes, à savoir la réparation, la transparence interne, la transparence globale et la flexibilité (Adler & Borys, 1996).

Tableau 5 : Validation de construit de second ordre

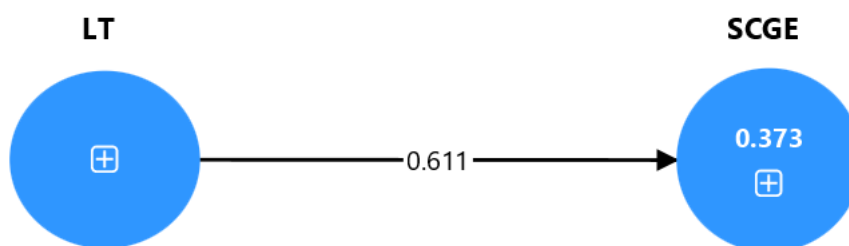
	β (Path Coefficient)	t-value	p-value
SCGE → RP	0,842	18,200	0,000
SCGE → TI	0,881	20,500	0,000
SCGE → TG	0,864	19,700	0,000
SCGE → FX	0,813	17,400	0,000

Source : élaboré par les auteurs sur la base des résultats du SMARTPLS.

6.2. Le modèle structurel

L'évaluation du modèle structurel repose sur l'analyse des coefficients de chemin, de leur significativité, ainsi que du pouvoir explicatif du modèle.

Figure 5 : Modèle structurel



Source : élaboré par les auteurs sur SMARTPLS.

Tableau 6 : Coefficients de chemin du modèle structurel et résultats des tests de l'hypothèse

Hypothèse	Relation	β (Path Coefficient)	t-value	p-value	f ²	Décision
H1	LT → SCGE	0,611	11,450	0,000	0,392	Acceptée

Source : élaboré par les auteurs sur la base des résultats du SMARTPLS.

Tableau 7 : Qualité du modèle

Variable	R ²	Q ²
SCG Enabling	0,373	0,243

Source : élaboré par les auteurs sur la base des résultats du SMARTPLS.

6.3. Discussion

Les résultats empiriques obtenus apportent un éclairage significatif sur la relation entre le leadership transformationnel et la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion. En s'appuyant sur les analyses présentées dans les tableaux précédents, plusieurs enseignements peuvent être dégagés.

Tout d'abord, l'évaluation du modèle de mesure (Tableaux 3 et 4) met en évidence une qualité satisfaisante des instruments utilisés. Les niveaux élevés de fiabilité interne (α et CR > 0,70) et de validité convergente (AVE > 0,50) confirment la robustesse des échelles mobilisées, en cohérence avec les recommandations méthodologiques de Hair et al. (2019). Par ailleurs, les valeurs du critère HTMT, toutes inférieures au seuil critique (0,85), attestent de la validité discriminante des construits (Henseler et al., 2015). Ces résultats renforcent la pertinence de l'opérationnalisation retenue, notamment en ce qui concerne la

conceptualisation du leadership transformationnel comme construit global et du SCG enabling comme construit de second ordre.

Dans cette perspective, les résultats relatifs au construit de second ordre (Tableau 5) confirment la validité de la structure multidimensionnelle de la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion. Les coefficients élevés et significatifs entre le construit SCGE et ses dimensions (réparation, transparence interne, transparence globale et flexibilité) montrent que ces dimensions contribuent de manière cohérente à la formation du construit global. Ce résultat s'inscrit directement dans le prolongement du modèle d'Adler et Borys (1996), qui conceptualisent le caractère enabling des systèmes formels à travers ces quatre caractéristiques. Il est également cohérent avec les travaux d'Ahrens et Chapman (2004), qui soulignent que les systèmes de contrôle peuvent devenir des ressources opérationnelles lorsqu'ils intègrent l'expertise locale et favorisent la compréhension des processus.

En ce qui concerne le modèle structurel (Tableau 6), les résultats mettent en évidence un effet positif et significatif du leadership transformationnel sur la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion ($\beta = 0.611$; $p < 0.001$). Ce résultat conduit à **l'acceptation de l'hypothèse H1** et confirme que les pratiques managériales jouent un rôle déterminant dans l'orientation des dispositifs de contrôle. Le coefficient de détermination ($R^2 = 0.384$, Tableau 7) indique par ailleurs un niveau explicatif modéré, suggérant que le leadership constitue un facteur important, sans pour autant épuiser l'ensemble des déterminants du design des systèmes de contrôle.

Ces résultats sont en ligne avec les travaux d'Abernethy, Bouwens et Van Lent (2010), qui montrent que les caractéristiques du leadership influencent le design et l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion. Ils rejoignent également les conclusions de Tessier et Otley (2012), selon lesquelles les systèmes de contrôle doivent être analysés en tenant compte des pratiques managériales qui les sous-tendent, et non uniquement de leur structure formelle.

Plus spécifiquement, l'effet observé du leadership transformationnel peut être interprété à la lumière de ses différentes dimensions. En favorisant une vision partagée et mobilisatrice (Bass & Avolio, 1995), les leaders transformationnels contribuent à renforcer la transparence globale des systèmes de contrôle. De même, la stimulation intellectuelle et la considération individualisée favorisent des environnements propices à l'apprentissage et à l'adaptation, ce qui est cohérent avec les dimensions de flexibilité et de réparation identifiées dans le modèle enabling (Adler & Borys, 1996 ; Wouters & Wilderom, 2008).

Par ailleurs, ces résultats permettent d'enrichir la littérature en contrôle de gestion en apportant une lecture explicative du design des systèmes de contrôle. Alors que les travaux de la théorie de la contingence ont principalement mis l'accent sur les facteurs structurels et environnementaux (Chenhall, 2003), cet article met en évidence l'importance des facteurs managériaux, et en particulier du leadership, dans l'orientation des dispositifs de contrôle. Elle confirme ainsi que les systèmes de contrôle ne sont pas des outils neutres, mais des constructions organisationnelles influencées par les acteurs qui les conçoivent et les utilisent (Ahrens & Chapman, 2004).

Enfin, dans le contexte des organisations publiques, ces résultats apportent un éclairage particulier sur les réformes inspirées du New Public Management. Alors que ces réformes visent à améliorer la performance et la responsabilisation, elles s'accompagnent souvent d'un renforcement des dispositifs de contrôle (Hood, 1995). Les résultats de cette étude montrent que l'effet de ces dispositifs dépend largement du style de leadership adopté. Un leadership transformationnel permet ainsi de dépasser une logique purement coercive du contrôle pour favoriser une appropriation plus enabling des systèmes, orientée vers l'apprentissage et l'amélioration continue.

Conclusion

Cet article avait pour objectif d'analyser l'influence du leadership transformationnel sur la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion dans les organisations publiques marocaines. En mobilisant le cadre théorique d'Adler et Borys (1996) ainsi que le modèle de Bass et Avolio (1995), il a proposé une lecture explicative du design des dispositifs de contrôle, en mettant l'accent sur le rôle des dynamiques managériales.

Les résultats empiriques obtenus montrent que le leadership transformationnel exerce un effet positif et significatif sur la conception enabling des systèmes de contrôle de gestion. Ils confirment également la pertinence de la conceptualisation du SCG enabling comme construit multidimensionnel de second ordre, structuré autour de la réparation, de la transparence interne, de la transparence globale et de la flexibilité. Ces résultats suggèrent que les systèmes de contrôle sont d'autant plus conçus comme des dispositifs de soutien à l'action, d'apprentissage et d'adaptation que les dirigeants adoptent un style de leadership fondé sur la vision partagée, la stimulation intellectuelle et la valorisation des acteurs.

Sur le plan théorique, l'article enrichit la littérature en contrôle de gestion en montrant que la conception des dispositifs ne dépend pas uniquement de facteurs contingents, institutionnels ou techniques, mais également de facteurs managériaux. Il contribue ainsi à rapprocher les

travaux sur le leadership et ceux relatifs à la conception des systèmes de contrôle. Sur le plan pratique, il souligne l'importance d'accompagner les réformes du secteur public par des pratiques de leadership susceptibles de favoriser une appropriation enabling des outils de contrôle.

L'étude présente néanmoins certaines limites. Le recours à des données perceptuelles peut introduire un biais déclaratif, et le caractère transversal des données limite l'analyse des évolutions dans le temps. En outre, le modèle retenu demeure volontairement parcimonieux. Des recherches futures pourraient intégrer d'autres variables explicatives, telles que la culture organisationnelle, la pression réglementaire ou la capacité technologique, ainsi qu'explorer d'autres contextes organisationnels et institutionnels.

BIBLIOGRAPHIE

Abernethy, M. A., Bouwens, J., & Van Lent, L. (2010). Leadership and control system design. *Management Accounting Research*, 21(1), 2-16.

Adler, P. S., & Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly*, 41(1), 61-89.

Agoudal, A., Kaizar, C., Gaga, D., Hilmi, Y., & Benarbi, H. (2025). PPP et contrôle de gestion: une alliance paradoxale entre contrôle public et logique privée. *International Journal of Research in Economics and Finance*, 2(8), 85-108.

Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 271-301.

Ait Lhassan, I., Bazarouj. R., Ouhnine. I., Sail. S. (2025). How structural and behavioral factors influence performance in Moroccan public institutions: The mediating role of management control practices. *Problems and Perspectives In Management*, 23(3), 442-456.

Amer, M., Hilmi, Y., & El Kezazy, H. (2024, April). Big Data and Artificial Intelligence at the Heart of Management Control: Towards an Era of Renewed Strategic Steering. In *The International Workshop on Big Data and Business Intelligence* (pp. 303-316). Cham: Springer Nature Switzerland.

Amer, M., & Hilmi, Y. (2024). ERP and the Metamorphosis of Management Control: An Innovative Bibliometric Exploration. *Salud, Ciencia y Tecnología-Serie de Conferencias*, 3.

Amezzane, K., Benlakouiri, A., Benzaroual, M., El ghaliki, J., Lachheb, Y. (2025). Le contrôle de gestion capacitant au service de la résilience organisationnelle : modèle conceptuel. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 6(9), 302- 326.

Anthony, R. (1965) *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston.

Avolio, B. J., & Bass, B. M. (1995). Individual consideration viewed at multiple levels of analysis: A multi-level framework for examining the diffusion of transformational leadership. *The Leadership Quarterly*, 6(2), 199-218.

Avolio, B. J., Bass, B. M., & Jung, D. I. (1995). *MLQ Multifactor leadership questionnaire: Technical report*. Redwood City, CA: Mindgarden.

Avolio, B. J., Bass, B. M., & Jung, D. I. (2019). Re-Examining the Components of Transformational and Transactional Leadership Using the Multifactor Leadership. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 72, 441-462.

Bass, B. M. (1985). *Leadership and Performance beyond Expectations*. Free Press; Collier Macmillan.

Bass, B. M., & Avolio, B. J. (Eds.) (1994). *Improving organizational effectiveness through transformational leadership*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Berland, N., & Drevet, B. (2006). Management control system in public administration: beyond rational myths. *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, fad or Necessity*, Réseau Cigar, 24(3), 1-20.

Bouckaert, G., & Halligan, J. (2008). Comparing Performance across Public Sectors. In W. Van Dooren, & S. Van de Walle (Eds.), *Performance Information in the Public Sector: How It Is Used* (72-93). Palgrave Macmillan UK.

Carlos, K. M., Yassine, H., Driss, H., & Zahra, H. (2024). The Use of New Technologies in Management Control Systems and their Impact on Managerial Innovation. *Pakistan Journal of Life and Social Sciences (PJLSS)*, 22(2).

Charpentier, M., & Grandjean, P. (1998). *Secteur public et contrôle de gestion : Pratiques, enjeux et limites*. Éditions d'Organisation, Paris.

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, 127-168.

Creswell, J. W. (2014). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (4th ed.). Sage Publications.

Dounia, G. A. G. A., KAIZAR, C., AGOUDAL, A., BENARBI, H., & HILMI, Y. (2025). Transformation digitale et mutation du métier de contrôleur de gestion: revue de littérature et perspectives. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 6(3).

Dounia, G., Chaimae, K., Yassine, H., & Houda, B. (2025). ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND BIG DATA IN MANAGEMENT CONTROL OF MOROCCAN COMPANIES: CASE OF THE RABAT-SALE-KENITRA REGION. *Proceedings on Engineering*, 7(2), 925-938.

EL MAHI. R & SLAOUI. S, (2023). Le leadership transformationnel et la performance organisationnelle des entreprises : Un essai d'analyse. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 7(2), 80-104.

E. K. Hamza, A. Mounia, H. Yassine and I. Z. Haj Hocine, "Literature Review on Cost Management and Profitability in E-Supply Chain: Current Trends and Future Perspectives," 2024 IEEE 15th International Colloquium on Logistics and Supply Chain Management (LOGISTIQUA), Sousse, Tunisia, 2024, pp. 1-6, doi: 10.1109/LOGISTIQUA61063.2024.10571529.

El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). The use of new technologies in management control systems and their impact on managerial innovation. *Ouvrage collectif: Innovation Managériale et Changement Organisationnel*.

el Kezazy, H., Hilmi, Y., Ezzahra, E. F., & Hocine, I. Z. H. (2024). Conceptual Model of The Role of Territorial Management Controller and Good Governance. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.

El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). Improving Good Governance Through Management Control in Local Authorities. *International Review of Management And Computer*, 7(3).

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2023). L'Intégration des Systèmes d'Information dans le Contrôle de Gestion Logistique: Une Revue de Littérature. Agence Francophone.

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2022). Towards More Agile Management: Literature Review of Information Systems as the Pillar of Management Control. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(4).

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. Essai sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. *Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.

Felício, T., Samagaio, A., Rodrigues, R. (2021). Adoption of management control systems and performance in public sector organizations. *Journal of Business Research*, 124, 593–602.

Hair, J. F., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Black, W. C. (2019). *Multivariate Data Analysis* (8th ed.). England: Pearson Prentice.

Hartmann, F. G. H., & Maas, V. S. (2011). The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: An exploratory study. *Accounting and Business Research*, 41(5), 439-458.

Henri, J. F. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 77-103.

Henseler, J., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2015). A New Criterion for Assessing Discriminant Validity in Variance-Based Structural Equation Modeling. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43, 115-135.

HILMI, Y. (2024). L'intégration des systèmes de contrôle de gestion via les plateformes numériques. *Revue Economie & Kapital*, (25).

Hilmi, Y. (2024). Cloud computing-based banking and management control. *International Journal Of Automation And Digital Transformation*, 3, 1-92.

HILMI, Y. (2024). Contrôle de gestion dans les banques islamiques: Une revue de littérature. *Recherches et Applications en Finance Islamique (RAFI)*, 8(1), 23-40.

HILMI, Y., & HELMI, D. (2024). Impact du big data sur le métier de contrôleur de gestion: Analyse bibliométrique et lexicométrique de la littérature. *Journal of Academic Finance*, 15(1), 74-91.

HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).

HILMI Y. (2024). Le contrôle de gestion au niveau des clubs sportives : Approche théorique. *PODIUM OF SPORT SCIENCES*

Hood, C. (1995). The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2), 93-109.

Jordan, S., & Messner, M. (2012). Enabling control and the problem of incomplete performance indicators. *Accounting, Organizations and Society*, 37(8), 544-564.

Jørgensen, B., & Messner, M. (2009). Management control in new product development: The dynamics of managing flexibility and efficiency. *Journal of Management Accounting Research*, 21(1), 99-124.

Kezazy, H. E., & Hilmi, Y. (2025). Promoting the Energy Transition Throughout Dealing with the Climate Change Issue. In *Digital Technology for an Innovative Energy Transition: Perspectives and Opportunities* (pp. 77-93). Cham: Springer Nature Switzerland.

Kober, R., Ng, J., & Paul, B. J. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*, 18(4), 425–452.

Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.

Moumen, J & Benhrimida, M. (2017). La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les organisations publiques marocaines. *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, 1(3), 23-40.

Patton, M. Q. (2015). *Qualitative research & evaluation methods* (4th ed.). Sage Publications.

Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017), *Public Management Reform: A Comparative Analysis-Into the Age of Austerity*. Oxford University Press.

Portelance, E. (2022). La mesure de performance dans le système de santé québécois : une analyse conceptuelle des salles de pilotage. Thèse présentée en vue de l'obtention du grade de PhD en administration HEC Montréal, Université de Montréal.

Speklé, R. F., & Verbeeten, F. H. M. (2014). The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance. *Management Accounting Research*, 25(2), 131-146.

Tessier, S., & Otley, D. (2012). A Conceptual Development of Simons' Levers of Control Framework. *Management Accounting Research*, 23, 171-185.

Van Knippenberg, D., & Sitkin, S. B. (2013). A Critical Assessment of Charismatic-Transformational Leadership Research: Back to the Drawing Board? *The Academy of Management Annals*, 7, 1-60.

Vera, D., & Crossan, M. (2004). Strategic leadership and organizational learning. *Academy of Management Review*, 29, 222-240.

Wouters, M., & Wilderom, C. (2008). Developing performance-measurement systems as enabling formalization: A longitudinal field study of a logistics department. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4-5), 488-516.