

Territoires professionnels en question

Elisabeth Longuenesse

▶ **To cite this version:**

Elisabeth Longuenesse. Territoires professionnels en question : L'exemple des comptables et réviseurs au Proche-Orient (Une comparaison Liban Jordanie). Sociologie du Travail, 2010, 52 (1), pp.71-86. halshs-00542537

HAL Id: halshs-00542537
https://shs.hal.science/halshs-00542537

Submitted on 3 Dec 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Territoires professionnels en question

L'exemple des comptables et réviseurs au Proche-Orient

(Une comparaison Liban Jordanie)

Elisabeth Longuenesse
Laboratoire Printemps,
Université de Versailles Saint-Quentin en Yvelines
47 Bd Vauban
78047 Guyancourt

Elisabeth.longuenesse@uvsq .fr

Résumé :

Territoires professionnels en question. L'exemple des comptables et réviseurs au Proche-Orient (Une comparaison Liban Jordanie)

Au Liban comme en Jordanie, la profession comptable est confontée à des réformes réglementaires et institutionnelles, en lien avec les politiques de libéralisation économique, d'ouverture des marchés, d'appel aux investissements étrangers. Ces réformes suscitent des résistances et des conflits, dont l'article s'efforce de comprendre les enjeux. La comparaison, en mettant en évidence les similitudes et les variations dans ce qui se joue autour de la définition de la profession, de la délimitation de ses frontières, permet de repérer tant le poids de l'histoire et des contraintes institutionnelles et politiques, que les dynamiques convergentes liées à la globalisation des marchés, et les déclinaisons nationales d'évolutions déterminées par des facteurs et des contraintes largement supranationales. Ce faisant, l'objectif est aussi de contribuer à enrichir la réflexion sur les conditions de construction et de structuration d'un champ professionnel, dans des contextes très différents.

Territoires professionnels en question

L'exemple des comptables et réviseurs au Proche-Orient (Une comparaison Liban Jordanie)

Elisabeth Longuenesse

Introduction

A la suite des sociologues de Chicago, de nombreux travaux, portant sur une grande diversité de groupes professionnels, ont montré comment ceux-ci se construisaient et se recomposaient dans des luttes et des négociations incessantes, tant à leurs frontières qu'en interne.

Peu de professions illustrent aussi bien ce phénomène que les professions de la comptabilité. La difficulté à en proposer une ou des définitions claires et univoques, la variation des dénominations, en sont autant d'indices. Comparant les modes d'institutionnalisation d'une « profession comptable » en France et en Grande-Bretagne, Ramirez met en évidence le poids des conditions historiques particulières à chacun de ces deux pays dans la structuration d'un champ professionnel circonscrit par une ou plusieurs organisations professionnelles. Avant lui, un certain nombre de travaux britanniques s'étaient attachés à rendre compte des péripéties d'une histoire qui avait vu une diversité de sociétés et instituts professionnels entrer en compétition pour imposer une fermeture plus ou moins stricte sur le marché des services comptables (Mac Donald, Walker & Shackleton).

L'internationalisation précoce du segment supérieur de la profession a donné une forme particulière à cette compétition. Dès la fin du 19^{e} siècle, l'expansion des firmes comptables britanniques aux Etats-Unis avait amorcé un mouvement de mondialisation de la profession, facilité par la constitution de firmes professionnelles, dont Ramirez montre qu'elle est caractéristique de la pratique britannique – alors qu'en France domine le modèle du professionnel indépendant exerçant en libéral, qu'il qualifie de « notable ». La seconde moitié du 20^{e} siècle voit une mutation du marché des services comptables au niveau

mondial, avec le développement de très grandes firmes, dont le nombre se réduit progressivement, de fusion en fusion. Aujourd'hui, quatre firmes géantes (les « big four »[1]) étendent leurs filiales et leurs réseaux d'associés sur l'ensemble des pays du monde. Les modes de gouvernance de l'entreprise se complexifient, de nouveaux savoirs et de nouvelles compétences se développent, autour de la comptabilité et de la finance, dans et hors de l'entreprise. Ces évolutions imposent un réaménagement interne au sein des professions nationales. Les conflits et les négociations qui accompagnent ces changements, prennent des formes, sont régies par des enjeux, qui diffèrent d'un pays à l'autre en fonction de l'histoire.

De telles mutations se produisent partout dans le monde, dans des contextes nationaux différents, sous la pression du poids croissant des grands cabinets internationaux, et la financiarisation de l'économie.

Mais si l'on s'intéresse à des pays en position dominée dans la division mondiale du travail, l'étude de la circulation des modèles professionnels, de l'émergence et du développement de professions étroitement liées au monde de l'entreprise et de l'économie de marché, doit prendre en compte les relations inégales entre économies nationales, les influences extérieures, les effets de domination.

Là où le capitalisme n'est pas le produit d'un développement endogène, mais a été introduit par le biais de la pénétration des intérêts étrangers, les instruments techniques et juridiques de la régulation des marchés, les normes et les méthodes comptables, sont en effet d'abord importés. Par la suite, des ajustements se produisent, qui résultent de conjonctures et de rapports de force endogènes. L'institutionnalisation de la profession comptable se fait sous la double pression de ces facteurs endogènes et exogènes.

L'objet des pages qui suivent est d'analyser les enjeux des batailles provoquées par les réformes en cours dans deux de ces pays, le Liban et la Jordanie qui, malgré leur petite taille, occupent une position clé dans la région, sur

[1] On a pris l'habitude de désigner sous le nom de « big four », ou « big », les quatre firmes multinationales qui dominent aujourd'hui le marché mondial de l'audit (Price Waterhouse Cooper, KPMG, Deloitte & Touche et Ernst &Young.

les plans tant géopolitique, que social et économique. Les batailles qui se jouent, violentes ou feutrées, autour de la définition de la profession, de la délimitation de ses frontières, révèlent tout autant le poids de l'histoire et des contraintes institutionnelles et politiques, que des dynamiques convergentes liées à l'ouverture et à la globalisation des marchés, et à l'évolution des savoirs professionnels dans le monde de la comptabilité. Leur analyse nous semble susceptible de contribuer à enrichir la réflexion sur les conditions de construction et de structuration d'un champ professionnel, dans les pays dits émergents ou en développement.

1. Experts-comptables libanais, Auditeurs jordaniens : une comparaison

La comparaison s'est imposée au fil de l'enquête, des propos des acteurs professionnels, des analogies qui se dessinaient dans les termes des débats agitant la profession de part et d'autre. Il a fallu néanmoins la construire et réfléchir aux implications méthodologiques d'une telle démarche (Barbier, Letablier, 2005 ; Lallement, Spurk, 2003). D'emblée, de la même façon que Ramirez comparant la profession comptable en France et en Grande-Bretagne, l'observateur est confronté à des problèmes de catégorisation, à la difficile mise en équivalence de faits construits dans des contextes différents. Mais la difficulté est ici redoublée par la référence à des modèles venus d'ailleurs, par le plurilinguisme en usage, et la circulation entre une langue nationale, et une ou deux langues européennes, qui en découlent. Il faut alors à la fois se garder de considérer telle ou telle société occidentale comme « super système de référence » (Leca, 1991 : 41-43), et savoir faire bon usage, et tirer profit, des questions que suscite inévitablement chez le chercheur une comparaison implicite avec sa société d'origine.

La comparaison peut ainsi aider à mettre en évidence similitudes et variations pertinentes, en même temps qu'à préciser la nature de l'objet de la recherche. Les questions de langue, le travail sur les mots, leur histoire, leurs connotations, est partie intégrante de la recherche. Croyant parler d'une « profession comptable », on utilise, dans la même langue, l'arabe, des termes différents d'un pays à l'autre,

pour une profession dont la définition est différente – mais c'est aussi le cas pour des pays francophones comme la France, la Belgique et le Canada. On rencontre là un problème classique de la sociologie, a fortiori de l'étude des groupes professionnels.

Il s'agit donc d'abord et avant tout d'interroger les conditions historiques de construction de cette (ces) professions(s), en première approximation définie(s) par la maîtrise d'un savoir ésotérique et par une activité de service fondée sur ce savoir, en mettant en évidence les variations liées au contexte, sans se limiter aux pays économiquement dominants ; mais aussi, précisément, d'introduire des facteurs de variation contextuelle à petite échelle. Autrement dit, si Liban et Jordanie se différencient de l'Europe occidentale et de l'Amérique du Nord autant par le degré de développement, que par l'histoire et la culture, la proximité géographique, culturelle et historique qui les caractérise, permet de neutraliser les spécificités historiques et culturelles et de mettre en évidence l'effet plus subtil des différences dans les modalités de structuration et d'institutionnalisation, adossées à de fortes similarités culturelles.

Les enjeux des batailles qui agitent les deux professions, au tournant des années 2000, autour de la définition de la profession, du statut et des missions de l'association qui l'encadre et l'organise et des relations de celle-ci avec les associations voisines, sont analysés à la lumière de l'histoire récente et des législations successives. Révélateurs d'une difficulté à délimiter les contours et les frontières d'une profession en pleine mutation, ils signalent aussi ambiguïtés et hésitations sur les enjeux des changements en cours. C'est la concomitance de ces conflits, et certaines analogies dans les termes du débat, qui suggèrent une telle lecture croisée et une mise en parallèle susceptibles, par hypothèse, d'éclairer les enjeux de ces changements.

1.1. Au départ : législation professionnelle et constitution d'une profession

Au Liban, est promulguée en 1994 une loi visant à réglementer la profession d'« expert-comptable » (l'arabe *khabîr muhâsaba* correspond littéralement au français expert-comptable ; en anglais est utilisée l'expression *certified public accountant*, dénomination d'origine anglo-américaine). Cette loi crée un « ordre » (en arabe *niqâba*, en anglais *association*) auquel est délégué le contrôle de l'accès à la profession et des conditions d'exercice, la formation, l'examen. La création de l'ordre, dans les conditions de sortie de guerre civile et des réformes économiques en chantier, suscitera des batailles violentes, aux multiples enjeux, autour de la distinction entre experts-comptables dits « praticiens » (i.e. en exercice libéral) et « non-praticiens » (salariés du privé ou du public) et de l'admission (ou non) de certaines catégories de comptables salariés (titulaires des diplômes exigés pour l'admission à l'Ordre). Si les tensions sont aujourd'hui très largement estompées, certaines questions ne sont pas totalement clarifiées. En 2000, est créée une « Association d'auditeurs internes », section libanaise d'une association internationale, qui suscite des réactions de méfiance à l'Ordre, au motif que l'audit interne, au même titre que l'audit externe[2], fait partie des missions de l'expert-comptable[3].

En Jordanie, un « règlement royal » promulgué en 1985 avait défini une profession d' « auditeur », ou « réviseurs des comptes » (*mudaqqiq hisâbât*)[4]. Il précisait les conditions d'accès à la profession, et créait une association

---

[2] L'audit est ici le terme repris à l'anglais pour désigner ce que l'on appelle en français la révision ou le contrôle des comptes. En France, c'est le commissaire aux comptes, désigné par l'assemblée générale des actionnaires, qui est chargé de « réviser » les comptes, et d'en certifier la sincérité. L'audit interne est une activité d'évaluation, de contrôle et de conseil visant à améliorer le management des risques et la gouvernance de l'entreprise. Une société peut soit recruter un auditeur interne salarié, soit recourir aux services d'un cabinet d'audit pour réaliser des missions d'audit interne.

[3] Voir infra, note 6, pour la définition des missions de l'expert-comptable.

[4] La traduction littérale de l'expression arabe serait réviseur ou vérificateur des comptes. Les Jordaniens s'exprimant plutôt en anglais qu'en français, utilisent l'anglais *auditor*, mais reprennent aussi la dénomination américaine de *certified public accountant*, lorsqu'il traduisent le nom de leur association professionnelle.

professionnelle, chargée d'un certain nombre de missions techniques (formation, examen, définition des normes…), mais aux prérogatives limitées. En 2003, une loi réorganise et redéfinit la profession, élargie désormais à un segment de comptables d'entreprises jusqu'alors non pris en compte. Cette loi, qui réglemente désormais une profession de « comptables légaux », dont les auditeurs ne sont plus qu'une des deux spécialités reconnues, suscite une polémique qui n'est pas close. Parallèlement, existent un certain nombre d'associations sectorielles, ainsi qu'une association de comptables regroupant essentiellement des comptables salariés, pour la plupart travaillant à la direction des impôts.

S'agit-il de la même profession ? Les deux organisations sont membres de la Fédération Internationale de Comptabilité (*International Federation of Accountants*, IFAC), ainsi que de la Fédération arabe des comptables et auditeurs, et considérées de ce fait comme représentant leur profession nationale de la compatibilité. Le noyau commun en est la révision et la certification comptable : mais la mission de l' « expert comptable » n'est pas exactement la même, tandis que des deux côtés, mais en des termes différents, la question est posée de la place des salariés. C'est précisément ce qu'il s'agit d'analyser.

En 2005, l'Ordre libanais compte environ 1230 membres « praticiens » (comprendre : exerçant en libéral) et 390 « non praticiens » (salariés), alors que l'association jordanienne n'affiche qu'à peine 500 membres. Les conditions de la création de l'organisation, la définition de la profession, et les étapes de l'institutionnalisation, à des dates différentes, expliquent en grande partie une telle différence.

Les développements qui suivent seront guidés par une double hypothèse : la conjugaison de l'héritage français et anglo-saxon, et du rôle de l'Etat dans la mise en œuvre des politiques néolibérales, se lit dans les réformes de la profession, mais la structuration de la profession est fortement dépendante des facteurs externes.

Andrew Abbott propose la notion d' « écologies liées », pour rendre compte de cette imbrication de facteurs internes et externes, cette interdépendance entre niveaux du social, qui voit les transformations dans l'organisation de

l'économie, dans les rapports de force politiques, dans les relations sociales, se traduire dans les recompositions au sein d'une profession (Abbott, 1988, 2003). Plus largement, c'est en terme d'économie politique, qu'il me semble que l'on peut rendre compte des enjeux de ces recompositions (Longuenesse, 2006). A l'arrivée, celles-ci nous éclairent en effet sur l'articulation des luttes internes à un champ professionnel aux questions de société et aux effets de la mondialisation.

1.2. Profession comptable et réformes : différences et convergences

La coexistence de « trois conceptions », française, anglaise et américaine, est au cœur des débats et confrontations que connaît la profession dans la région. L'influence croissante d'une représentation de la profession véhiculée par les associations professionnelles américaine et internationale et par les multinationales de l'audit se heurte dans les deux pays à une histoire et à des traditions locales, et les modalités particulières de cette confrontation résultent autant d'une influence française au Liban que l'on ne retrouve pas en Jordanie, marquée au contraire par l'héritage britannique, que de luttes d'intérêts résultant d'équilibres socio-économiques, mais aussi politiques, différents.

Si les réformes relèvent de l'Etat, donc du niveau national, elles sont prises le plus souvent sous la pression d'instances internationales. La profession est confrontée à trois niveaux de référence : une référence internationale, où les instances professionnelles, IFAC ou commissions de normalisation (IASB), tendent à imposer une mission prioritaire, des normes, des méthodes, favorisant le développement des marchés financiers, et l'entrée en bourse des entreprises (y compris petites et moyennes) ; une référence nationale, renvoyant aux conditions d'adaptation du pays aux nouvelles règles du commerce international ; une référence professionnelle, qui voit les organisations professionnelles se soucier de la situation et du statut du groupe qu'elles représentent. A ce dernier niveau, sont en jeu les recompositions et rééquilibrages internes au groupe professionnel : mais ceux-ci ne peuvent se comprendre qu'en relation avec les deux autres.

L'existence d'associations professionnelles dans les deux pays offre au chercheur une entrée commode pour enquêter sur une profession que ces mêmes associations contribuent à définir. Le fait qu'elles soient en relation l'une avec l'autre et toutes deux adhérentes à l'IFAC et à la Fédération arabe des comptables et auditeurs, permet de considérer qu'elles renvoient à une profession sinon tout à fait identique, du moins partageant les mêmes références fondamentales, structurée autour d'un noyau commun, de savoir et de pratique. Dans les deux cas, les entretiens avec les porte-parole de la profession que sont les dirigeants de l'organisation représentant la profession auprès de l'Etat, et avec quelques membres ordinaires, et le dépouillement de la presse professionnelle, ont mis en évidence les conflits autour de la définition de la profession : qui peut légitimement s'en revendiquer, qui l'association ou l'ordre peuvent-ils ou devraient-ils accueillir dans leurs rangs, à qui devraient-ils ouvrir leurs portes ?

La question du nombre est rapidement apparue de ce point de vue autant comme un enjeu que comme un indicateur permettant d'interroger l'état du marché professionnel et d'éclairer les débats qui agitent la profession

Dans les seconde et troisième sections de cet article, je présenterai donc, pour les deux pays, la réglementation en vigueur, et les changements introduits par les lois ou règlements les plus récents, un bref état des lieux de la profession, et les termes des débats tels qu'ils sont apparus dans l'enquête. Celle-ci s'appuie essentiellement sur le dépouillement de la presse professionnelle et des textes réglementaires, et sur une soixantaine d'entretiens approfondis, auprès d'une trentaine de professionels libanais et d'une quinzaine de jordaniens, entre 2001 et 2007 : certains ont été rencontrés deux ou trois fois, à intervalle plus ou moins espacé, ce qui a permis de suivre l'évolution non seulement de leur situation, mais aussi de la façon dont ils appréciaient les changements en cours.

2. Liban, Experts-comptables ou auditeurs

Au Liban, la deuxième moitié des années 1990 voit une accélération des réformes. C'est dans le contexte de l'après-guerre civile et de l'ouverture croissante aux investissements étrangers qu'est promulguée la loi de 1994 créant

l'ordre des experts-comptables. Une dure bataille autour de la définition des experts-comptables « praticiens » et « non praticiens » divise le milieu professionnel, qui renvoie à un enjeu doublement politique, de volonté de tutelle du ministère (et du ministre) des finances, et de mise en œuvre à marche forcée des réformes qu'il pilote. En aval, les enjeux professionnels, les rapports de force au sein de la profession entre différents groupes et modes d'exercice sont importants. La création de l'association des auditeurs internes en 2000, sans bouleverser pour l'instant les équilibres, a un effet de révélateur, et les réticences qu'elle suscite contribuent à éclairer ces enjeux.

2.1. La loi de 1994 et la création de l'ordre

La loi n° 364 du 1er août 1994 donne le jour à l'*Ordre des experts-comptables libanais* (OECL). Une commission constituante est mise sur pied, chargée de statuer sur les demandes d'adhésion. Les candidats à l'adhésion disposent d'un an pour envoyer leur demande et la première Assemblée générale élective se tiendra à l'automne 1995.

La pratique de la comptabilité n'était jusqu'alors que faiblement réglementée. Une loi de 1953 établissait un registre d'experts-comptables, tandis que d'autres experts étaient inscrits auprès des tribunaux et deux organisations professionnelles, créées toutes deux au début des années 1960, rivalisaient pour représenter une profession, dont la définition (et les références) n'était pas exactement la même pour l'une et pour l'autre[5] (Longuenesse, 2006). Désormais, l'enregistrement à l'ordre est obligatoire pour pouvoir exercer et l'expert-comptable est défini comme « toute personne physique qui exerce en son nom, ou pour le compte d'une personne morale, sous sa propre responsabilité, la profession de vérification (*tadqîq*) et d'évaluation (*taqyîm*) des comptes, sous différentes formes, et émet une opinion sur la régularité (*sihhat*) des états financiers » (art. 2 de la loi n°364).

[5] En 1985, en pleine guerre civile, avait été promulgué pour la première fois un plan comptable, conçu sur le modèle français.

Sont ainsi associées les fonctions d'expert-comptable et de réviseur, suivant un usage britannique plutôt que français[6]. La loi définit les diplômes exigés et précise les conditions de réalisation du stage. Les titulaires d'un titre de *Chartered Accountant* (CA) britannique (ou canadien), de *Certified Public Accountant* (CPA) américain (délivrés par les associations professionnelles habilitées), ou d'un DESCF français (délivré par l'État français), admis à exercer dans le pays où ils ont obtenu l'un de ces titres, voient leur stage réduit et ne sont soumis qu'à l'épreuve de droit libanais.

La loi crée une organisation, dénommée « Ordre[7] des experts-comptables agréés » chargée de « protéger la profession…, développer l'esprit d'entraide, protéger les droits de ses membres, réaliser des travaux de recherche dans le domaine de la comptabilité, (…) préparer et proposer les principes comptables, les règles d'audit et (les règles) de (bonne) conduite professionnelle, en accord avec le niveau mondial et les décisions des organisations arabes et internationales auxquelles appartient l'ordre (…) » (art. 4).

L'Ordre est désormais l'instance qui délivre le titre professionnel permettant d'exercer. Il a la charge d'organiser la formation et l'examen. La loi définit des droits et des devoirs. L'expert-comptable doit exercer (et signer) en son nom propre, il ne peut avoir un autre emploi, ni dans le privé, ni dans le public. Il a le droit de réaliser des études, de faire du conseil, etc, mais pas pour des sociétés

---

[6] L' « expert-comptable » est ici un professionnel généraliste, dont l'activité se répartit entre l'assistance pour la tenue des comptes d'une entreprise, le conseil fiscal, la certification des comptes dans le cadre de la législation sur les sociétés et du droit fiscal, ainsi que, pour certains, la révision des comptes, ou audit légal, dans le cadre de la réglementation sur les sociétés de capitaux (faisant appel à l'épargne publique). Cette dernière mission est en France confiée aux commissaires aux comptes, organisés au sein des Commissions régionales et nationale de commissaires aux comptes. Dans la tradition anglo-saxonne, la distinction entre expert-comptable et commissaire aux comptes n'existe pas. Au Liban, en l'absence d'organisations professionnelles, la loi réglementait les conditions de désignation des experts auprès des tribunaux ou les commissaires de surveillance, mais la création de l'ordre en 1995 a regroupé l'ensemble de ces professionnels dans une même organisation.

[7] Ordre ou syndicat : le même mot (*niqâba*) est utilisé en arabe. La traduction admise officiellement au Liban étant « ordre », c'est celle que j'adopte ici pour le Liban. En Jordanie je préfère parler de syndicat. A noter qu'en anglais l'OECL devient *Lebanese Association of Certified Public Accountants* (LACPA).

dont il est auditeur. Le Règlement Intérieur, amendé en 1998, viendra définir un statut d'« expert-comptable non praticien » (évoqué dans la loi sans autre précision) : il semble le réserver aux membres de l'ordre qui abandonneraient temporairement une activité professionnelle en libéral (art. 3), mais la formulation est suffisamment ouverte pour avoir permis une interprétation favorable à des titulaires de titres professionnels de comptabilité, employés dans des organisations publiques ou privées (y compris certains fonctionnaires du ministère des finances). Les « experts-comptables non praticiens », qui avaient le droit de vote et un représentant au CA dans les premières années, les perdent en 1998.

2.2. Qui est expert-comptable ?

L'introduction du monopole de l'exercice pour les membres de l'Ordre vient bouleverser le paysage professionnel. En 1993, le dernier annuaire disponible du syndicat que l'Ordre vient remplacer, faisait état de 225 membres de classe A (professionnels en activité libérale, à temps plein), et 135 de classe B (membres salariés). En l'absence d'information sur le nombre d'inscrits aux registres du ministère du commerce ou des tribunaux, il est impossible de savoir combien de professionnels susceptibles de se revendiquer de la qualité d'expert-comptable exerçaient réellement sur le marché (les missions de commissaires aux comptes, définies par le code du commerce, sont réservées aux experts-comptables[8]). Probablement étaient-ils quelques centaines de plus. Les professionnels pouvant faire valoir un certain nombre d'années d'expérience au Liban (à l'exclusion d'une expérience à l'étranger) étant de façon transitoire admis à intégrer l'ordre sans passer l'examen, tous avaient intérêt à faire valoir leurs droits sans retard, faute de quoi ils risquaient de se voir imposer non seulement un examen, réputé difficile, mais en plus un stage de plusieurs années chez un confrère. Cette

[8] Le code du commerce distingue un « commissaire de surveillance » principal, et un commissaire secondaire. En 1983, le second devait être un expert-comptable inscrit près le tribunal. Rien n'est dit pour le premier. Dans les faits, je n'ai pas eu connaissance de cas où il ne l'était pas. On notera que le « commissaire de surveillance », devient « contrôleur des comptes » dans les amendements du code ajoutés après 1983 (Code du commerce, Beyrouth, Librairie du Liban, 1983, p. 124, 157, 163 – version française).

nouvelle dynamique a contribué à donner une visibilité à un certain nombre de petits comptables exerçant en libéral pour des travaux relativement simples. En fin de compte, ce sont plus d'un millier de candidatures qui seront présentées et acceptées.

Nombre d'experts-comptables établis, patrons de cabinets ayant pignon sur rue et occupant une position de notable dans la profession, dénoncèrent alors le laxisme de la commission constituante de l'ordre, estimant qu'en réalité, le nombre de « vrais professionnels » ne dépassait en aucun cas 500 individus. A cette première critique, s'est ajoutée une polémique sur la question de l'admission de professionnels salariés, dont certains prétendaient qu'il s'agissait surtout de faire entrer à l'Ordre des fonctionnaires du ministère des finances, dans un but clientéliste. La bataille pour la présidence de l'ordre a en effet été virulente, chaque camp accusant l'autre d'avoir fait adhérer en masse ses partisans dans un but purement électoraliste. Cependant, au delà de ces probables enjeux politiques, la polémique autour des conditions d'adhésion et de la place des comptables salariés, suggère l'hypothèse d'un véritable enjeu professionnel.

La création de l'Ordre s'inscrit en effet dans le contexte de la reconstruction de l'après-guerre et de réformes économiques obéissant aux injonctions des institutions financières internationales, allant dans le sens de la libéralisation des marchés et de l'ouverture aux investissements étrangers. Celles-ci incluent donc une importance accrue du contrôle des comptes des sociétés, et l'alignement des méthodes de contrôle sur les normes internationales (IAS et IFRS[9]). Si on peut évidemment s'interroger sur l'applicabilité des normes internationales dans le contexte libanais, dominé par la très petite entreprise, on ne peut que noter que ce choix ne semble guère contesté – ou qu'il ne l'est qu'à la marge, pour des raisons techniques, n'en interrogeant jamais la logique[10]. Dans le même temps, le dynamisme du secteur de la banque et de l'assurance s'accompagne du développement de nouvelles compétences professionnelles dans le domaine de la gestion des entreprises et de l'audit interne, dont témoigne la multiplication des

[9] International Accounting Standards, Internationa Financial Reporting Standards
[10] A la différence de ce qui se passe en France (Capron et alii, 2005 ; Chiapello, 2007).

articles publiés par la revue de l'Ordre dans ce domaine. Si l'on en croit les listes publiées dans l'annuaire de 2005, la majeure partie des « experts non praticiens » sont employés dans des banques, et secondairement dans des sociétés privées de natures diverses. A l'inverse, peu nombreux sont les collaborateurs des grands cabinets à être inscrits à l'ordre. Le plus souvent, seuls les associés y sont, par obligation légale. Les collaborateurs sont formés au sein de leur firme, aux méthodes de la firme. Ils sont souvent envoyés suivre des stages aux Etats-Unis, et encouragés à passer les diplômes américains. Leurs références ne sont pas au Liban. A en croire le registre de l'Ordre, ces cabinets n'accueillent en outre guère de stagiaires[11].

Ainsi, alors même que leur influence était selon toute apparence prépondérante au moment de la création de l'ordre, tout se passe comme si ces grands cabinets avaient cru bon de s'en désengager progressivement, du fait de l'hostilité que leur présence suscitait dans le milieu des professionnels plus modestes. A la présence contestée de professionnels salariés de banques ou d'agents du ministère des finances, répond donc, de façon paradoxale, le retrait et le désintérêt des collaborateurs de grands cabinets. La création de l'association des auditeurs fera ressurgir le débat tout en en modifiant les termes et en en éclairant les enjeux.

2.3. L'associations des auditeurs internes : l'enjeu du contrôle

Alors que la profession est en voie de stabilisation, se crée en toute discrétion en 2000 une « Association des auditeurs internes ». Un petit groupe de professionnels ayant une trajectoire similaire, généralement titulaires d'un titre de CA ou de CPA[12], acquis au Canada ou aux Etats-Unis, et auditeurs internes[13] dans de grandes sociétés, décide de s'affilier à l'*International Institute of Internal*

[11] Ramirez note qu'en France les stagiaires préparant le diplôme d'expertise comptable sont accueillis de préférence dans des structures de taille modeste plutôt que chez les Big (Ramirez, 2001 : 76).
[12] *Chartered Accountant*, *Certified Public Accountant*.
[13] Voir note 4, supra.

Auditors (IIIA), et de créer un *chapter*, bientôt enregistré comme association libanaise. Le succès est rapide et fin 2007 ils affichent 130 membres. Pour adhérer, il suffit d'avoir un diplôme (BA) en *business*, finances ou comptabilité, un an d'expérience en audit interne ou un titre de *certified internal auditor* obtenu en passant un examen supervisé par l'association, sous l'égide de l'IIIA[14].

En tant que salariés, les membres de la nouvelle association ne peuvent en principe pas être membres de l'Ordre – sauf (pour les titulaires d'un titre de CPA) à être enregistrés comme « expert-comptables non praticiens ». En tout état de cause, ils auraient dû passer l'examen, et on a vu que le statut de non praticien n'était pas sans ambiguïté. Or l'audit interne fait par ailleurs partie intégrante des missions d'un expert-comptable exerçant en libéral, et peut donc être réalisé soit par un professionnel exerçant libéral, soit par un professionnel salarié, bénéficiant, au sein de l'entreprise qui l'emploie, d'un statut lui garantissant l'autonomie de jugement nécessaire à sa mission.

On comprend que le secrétaire général de l'Ordre exprime une certaine réticence face à la concurrence que les seconds peuvent faire aux premiers. Le risque serait que cette nouvelle association veuille un jour se transformer en ordre, remettant en cause le contrôle que détient aujourd'hui l'OECL sur le marché de l'audit.

Mais l'associé d'un grand cabinet d'audit défend au contraire, à l'opposé du fonctionnement actuel de l'ordre, l'idée d'une organisation ouverte à tous ceux qui seraient concernés et intéressés, sans se limiter aux professionnels exerçant en libéral. Sa référence est l'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), dont il a été membre lorsqu'il était salarié chez Deloitte à New York. L'intégration des auditeurs internes ne pourrait que stimuler et enrichir l'ordre, ajoute-t-il.

Ces commentaires opposés mettent en évidence deux conceptions du rôle de l'organisation professionnelle, selon qu'est privilégiée la mission de formation ou celle de réglementation, et rappellent les hésitations des associations britanniques

[14] Entretien avec un membre du bureau, ancien président de l'association, le 16 novembre 2007 (en français).

à accueillir les salariés. Alors que la pratique en libéral (*independant practice*) est au fondement de l'identité professionnelle des *accountants*, et la révision des comptes (*auditing*) qualifiée par MacDonald de « *mainstay of accountancy practice* » (1995 : 190), celui-ci relève la tendance des associations à s'élargir aux *non practicing*, et à se préoccuper de la formation de leurs très nombreux membres qui travaillent dans l'industrie et le commerce (*ibid.* : 204). Carr-Saunders et Wilson soulignaient déjà la forte demande de *chartered accountants* pour occuper certains postes de responsabilité dans les entreprises (1964 : 219). Parce que la formation et la certification sont au cœur de l'activité des associations professionnelles britanniques, nombre de leurs membres, ayant obtenu et validé une certification professionnelle, restent attachés à bénéficier de l'activité scientifique et professionnelle de l'association, même lorsqu'ils ont opté pour des postes en entreprise.

2.4. Retour sur une polémique

A la fin des années 1990, la polémique sur la place des experts-comptables salariés (dits « non-praticiens ») à l'Ordre libanais avait pris une tournure très politique. Quelques années plus tard, le contexte a changé et les enjeux professionnels semblent s'exprimer plus clairement. Signe de l'évolution des termes du débat, le président élu en 2007 est nettement plus nuancé que ses prédécesseurs, et surtout attentif à ouvrir l'Ordre. Revenant sur la polémique autour de la place des « non praticiens », il rappelle que les grandes organisations professionnelles accueillent généralement professionnels indépendants et salariés, et souligne que l'audit et la comptabilité ne vont pas l'un sans l'autre, puisque l'auditeur doit obligatoirement être *certified accountant* : ce faisant, il défend un modèle clairement d'origine américaine, et fait ainsi écho aux propos cités précédemment

Tout se passe donc comme si, aujourd'hui, l'Ordre hésitait entre deux conceptions de la profession, l'une strictement limitée à l'exercice en libéral (« *(liberal) practice* »), mais plus protectrice à l'égard de ses membres, l'autre,

plus ouverte, intégrant une fraction supérieure des comptables salariés, sur la base d'une qualification commune, à l'instar des organisations anglo-saxonnes : ces deux conceptions renvoient chacune à des intérêts, donc à des rapports de force différents entre segments professionnels, plus ou moins en phase avec les évolutions du marché.

3. Jordanie : des auditeurs aux comptables légaux

En Jordanie, c'est en 1985 qu'est créée la première Association de comptables libéraux[15], qui impose un examen à l'accès à l'exercice professionnel. En 2005, elle compte à peine 400 membres, soit quatre fois moins que l'Ordre libanais. Cette différence s'explique probablement autant par une définition plus stricte de la profession, que par cette obligation de l'examen, dix ans avant les Libanais[16]. Ce faible nombre d'adhérents, conjugué au statut d'association, synonyme d'une faible autonomie face à l'administration, suscite parfois un sentiment de frustration et d'envie à l'égard d'autres professions, plus nombreuses et dotées d'un syndicat contrôlant les conditions d'accès à la profession, tels les ingénieurs, médecins, journalistes ou avocats (Longuenesse, 2007 : 135-143). Certes, au Liban aussi, les experts-comptables sont bien loin des 25000 ingénieurs, mais d'une part, le statut d'ordre leur a donné une légitimité que n'avaient pas les organisations antérieures, d'autre part, la disproportion est bien moins grande.

Cette fragilité à la fois démographique et institutionnelle (légale) est à l'origine d'une revendication qui s'exprime périodiquement, d'abord d'être doté d'un statut défini par la loi, ensuite de s'élargir à certaines catégories de salariés.

---

[15] En anglais : *Jordanian Association of Certified Public Accountant*, JACPA (notons que la référence au CPA est ici plutôt américaine).

[16] Rappelons qu'au Liban avaient été créées en 1963 deux organisations professionnelles, un syndicat de cabinets comptables, ouvert à tous les comptables indépendants, sans condition de diplôme, et une société de comptables beaucoup plus restrictive, puisque réservée aux titulaires d'un titre de *chartered accountant* britannique, de *CPA* américain, ou d'expert-comptable français. Aucune des deux n'avaient cependant le contrôle de l'accès au marché des services comptables. En 1985 était promulgué un Plan comptable (Longuenesse, 2006).

Les réactions à la promulgation de la loi de 2003 doivent être comprises dans ce contexte.

3.1. La loi de 2003 et la réforme de la profession

Le 16 juin 2003 est publiée au JO la loi provisoire n°73, organisant la profession de « comptable légal » (*litt*. la profession de la comptabilité légale : *mihnat al-muhâsaba al-qânûniyya*). Elle vient remplacer la loi n°32 de 1985, qui réglementait la profession de « réviseur des comptes », ou auditeur (*mudaqqiq hisâbât*, ou profession de *tadqîq muhâsaba*).

La nouvelle loi définit donc une profession différente de celle qui l'était par l'ancienne loi ainsi abrogée. La profession de « réviseur » (en arabe *mudaqqiq*, qui est traduit en anglais par *auditor*) est en effet désormais englobée dans un ensemble plus large, identifié par l'expression de « comptable légal », dont l'équivalent anglais donné par l'association, est *certified public accountant*[17]. La nouvelle profession comprend deux branches de spécialité, l'une de comptable (*muhâsib*, ou *accountant*), l'autre de réviseur (*mudaqqiq*, ou *auditor*). Ce faisant, elle inclut un segment salarié précédemment non pris en considération. L'article 30 de la loi impose la nomination d'un « comptable légal » (tel que défini par la loi, donc membre de l'association, cf infra) aux « principaux postes de responsabilité au sein de l'entreprise impliquant des travaux de comptabilité », sous peine d'amende.

Pour être autorisé à exercer la profession de comptable légal, il faut avoir obtenu une licence d'exercice, délivrée par un « Organe supérieur de la comptabilité », et être inscrit sur le registre des professionnels « en exercice » (*muzâwil*), placé sous la responsabilité de l'Association. La loi définit les diplômes exigés, impose un stage d'une durée variable selon le niveau et la nature du diplôme, et surtout un examen, comprenant un certain nombre d'épreuves de comptabilité et de droit. Les titulaires d'un CPA ou de *Chartered Accountant*,

[17] De fait, la dénomination anglaise de l'association et son sigle, JACPA, ne changent pas.

sont désormais soumis comme les autres diplômés à l'examen alors que la loi de 1985 les en dispensait

Outre cet élargissement de la définition de la profession, les principales innovations sont la création de l'Organe supérieur de la comptabilité, et l'accroissement des prérogatives de l'Association. Celle-ci avait été créée en 1985 par un règlement royal (*nizâm*) et non par une loi. La profession était placée sous le contrôle d'un « Conseil de la profession », présidé par le président de la Cour des Comptes, chargé de délivrer la licence d'exercice et de tenir le registre professionnel. L'association avait alors une mission limitée. Désormais régie par une loi, elle est dotée d'une plus grande autonomie, et c'est à elle qu'est confié le registre. Cependant, elle ne définit toujours pas les conditions d'accès à la profession, ni n'organise l'examen, qui sont placés sous la responsabilité de l'Organe supérieur de la comptabilité. La définition des normes de comptabilité et d'audit est aussi désormais du ressort de cette instance, alors qu'elle relevait précédemment de l'Association, qui avait promu l'utilisation des normes internationales dès sa création.

L'Organe supérieur remplace le Conseil de la profession[18]. Il est désormais présidé par le ministre de l'industrie et du commerce, lequel est secondé par le ministre des finances, au titre de vice-président. La Cour des Comptes n'y a plus qu'un simple représentant, alors qu'elle détenait la présidence et la vice-présidence du Conseil de la profession. De façon générale, sa composition signale un rééquilibrage au profit des représentants du monde économique.

En 2006, avec un retard qui laisse supposer des difficultés d'interprétation, est publié un décret imposant le renouvellement annuel de la licence, accompagné d'une obligation de suivre un certain nombre d'heures de formation continue, et introduisant un contrôle qualité sur les cabinets, suivant ainsi les exigences des organisations professionnelles internationales et le modèle des grands cabinets d'audit.

---

[18] Notons ici qu'au Liban, s'il existe sur le papier un Conseil de la profession, celui-ci ne semble jouer qu'un rôle marginal, car il n'est jamais évoqué dans les entretiens ni dans les documents produits par l'Ordre ou sa revue.

3.2. L'enjeu du nombre

Parmi les changements introduits par la loi de 2003 et par les décrets qui suivent, la question de la définition de la profession focalise l'essentiel des critiques. La formation continue, l'examen, le contrôle qualité sur les cabinets, sont dans l'ensemble appréciés et semblent peu faire débat, pas plus que le remplacement du Conseil par l'Organe, ce qui laisse supposer que les implications de ce changement sont peu sensibles.

Le rôle accru de l'Association, sa définition par la loi, suscitent plutôt approbation et satisfaction. Son président met en avant la reconnaissance que signale son rôle à la tête des commissions d'examen et de discipline, et se félicite de l'introduction de commissions d'inspection. Il insiste sur l'obligation de l'examen désormais étendue aux titulaires de certifications américaines ou britanniques, qui en étaient précédemment dispensés. Pour lui, l'activité essentielle de l'Association est d'abord la formation, et l'organisation des examens. Mais dès la promulgation de la nouvelle loi, il critique l'article imposant la nomination d'un « auditeur interne » (sic) aux postes de responsabilité comptable et financière dans les sociétés.

Ce point concentre toutes les critiques. La plus commune consiste à dénoncer son caractère inapplicable, du fait du trop petit nombre de comptables légaux enregistrés à l'Association, et du temps nécessaire pour les former et être en mesure de répondre aux besoins du marché. Pour le directeur d'Ernst & Young Jordanie, c'est la notion même de « comptable légal » qui n'a aucun sens. Certains remarquent qu'il aurait fallu prévoir une formation et un examen spécifiques. Dans un contexte marqué par la pénurie de titulaires du titre professionnel exigé, autant que par la forte demande des marchés du Golfe, il aurait fallu donner un délai de 4 ans aux sociétés pour l'appliquer, le temps pour les intéressés de suivre la formation, de préparer l'examen et de faire le stage. Pourtant, le patron d'un grand cabinet notait il y a déjà quelques années, que nombre de ses jeunes recrues, après avoir acquis de l'expérience chez lui,

s'orientaient vers des positions de directeurs financiers dans les entreprises auprès desquelles ils avaient réalisés des missions d'audit[19]. Les carrières professionnelles faites d'alternance entre cabinets d'audit et directions financières de sociétés ne sont plus exceptionnelles dans les nouvelles générations, et on retrouve typiquement ce genre de profil au CA de l'association pour représenter la nouvelle catégorie des « comptables légaux » salariés.

De fait, la nouvelle définition, loin d'être arbitraire ou opportuniste, semble bien fondée sur une évolution réelle des métiers et des carrières professionnelles.

Finalement, la nouvelle loi est sans doute le fruit d'un compromis entre deux pressions de natures différentes, sinon opposées : celle des tenants d'un élargissement numérique, qui aurait donné plus de poids à l'association, et celle d'une volonté de développement de la mission de formation, en vue de hisser la profession au niveau des standards internationaux, et de rendre les professionnels jordaniens plus compétitifs sur un marché de plus en plus ouvert.

On notera ici la différence entre le cas jordanien et le cas libanais : à cause du décalage de dix ans, et d'une définition de la profession initialement centrée sur l'audit, les effectifs sont faibles, et ne peuvent progresser que lentement. Mais peut-être est-ce aussi l'effet d'une relative surreprésentation des grands cabinets, dont les collaborateurs sont rarement membres de l'Association. Enfin, nombre de collaborateurs des deux ou trois firmes arabes sont membres d'une autre association, à vocation régionale arabe, *l'Arab Society of Certified Accountants* (ASCA) (Longuenesse, 2002).

3.3. Comptables salariés : entre statut et qualification

C'est qu'à l'inverse, on entend parfois dire que les conditions d'adhésion à l'Association sont bien trop restrictives, et que celle-ci devrait être élargie à l'ensemble des diplômés de comptabilité du pays, qu'ils soient auditeurs ou comptables, salariés ou indépendants, dans le secteur public, comme dans le privé. M. B., président de l'association durant 3 mandats, de 1999 à 2005, trouve

[19] Entretien de l'auteur avec le directeur de la société *Arab Professionals*, le 10 mai 2002.

anormal que l'association ne compte que 500 membres, parmi lesquels un nombre infime de comptables de sociétés, alors qu'il y aurait, à l'en croire, près de 100 000 diplômés de comptabilité en activité dans le pays (!).

En réalité, rétorque un de ses collègues, d'une part, il n'y a pas plus de 30 000 comptables qui ont un diplôme de niveau universitaire, d'autre part, la différence entre le comptable légal et le simple comptable, même hautement qualifié, est que le premier a aussi une compétence en matière de législation commerciale, fiscale, bancaire, etc.

De fait, une association de comptables salariés avait été créée en 1996 par un fonctionnaire des impôts, pour « réparer l'injustice subie par les comptables ». Elle ambitionnait de toucher les « 40 000 comptables » du pays, actifs dans trois principaux secteurs : l'administration des impôts, les entreprises, les cabinets de conseil fiscal. Mais après avoir compté jusqu'à un millier d'adhérents à ses débuts, il n'en resterait plus aujourd'hui qu'une centaine à jour de cotisation. C'est pourquoi certains revendiquent la création d'un « syndicat », sur la base d'une loi qui rendrait l'adhésion obligatoire – syndicat auquel devraient être rattachés les directeurs financiers que la nouvelle loi a au contraire intégré dans l'association des auditeurs.

Cette question de la distinction à faire entre différentes catégories de comptables suscite ainsi des avis divergents, qui varient le plus souvent en fonction de la position professionnelle de celui qui parle.

3.4. Entre comptabilité et audit : quelle profession ?

La profession jordanienne apparaît donc soumise à une tension entre trois conceptions : l'une la définit sur la base d'un savoir et d'un diplôme techniques, à l'exclusion de tout contenu juridique, quels que soient le statut et le contenu de la pratique professionnelle fondée sur ce savoir ; la seconde, à l'opposé, serait limitée à l'audit comptable et à une pratique indépendante, selon un modèle britannique élitiste, mais strictement libéral (c'est la conception défendue par l'actuel président), incluant, à côté de la pratique individuelle, l'exercice au sein

de sociétés (ou firmes) professionnelles, comme associé ; une troisième conception engloberait certains professionnels d'entreprises, partageant avec les auditeurs la qualification de CPA.… et prendrait acte de la circulation fréquente de ces professionnels entre emplois dans les cabinets d'audit et emplois dans les firmes.

La nouvelle loi relève plutôt de cette troisième définition, mais les résistances des tenants du modèle libéral traditionnel sont fortes, tandis que la revendication d'un statut pour tous les diplômés s'appuie sur de nombreux précédents. Elle renvoie à une représentation symbolique du diplôme, déconnectée des réalités du marché, et favorisée par l'hypertrophie de l'emploi public caractéristique d'une économie rentière. C'est pourquoi on ne la trouve pas au Liban[20], alors qu'elle est dominante dans l'Egypte des années 1970 et 1980 (Longuenesse, 2009).

4. Economie politique d'une profession : entre enjeux professionnels et enjeux de société

Ainsi, au delà des différences de contexte, au Liban comme en Jordanie, la profession est aujourd'hui confrontée à la même double question, de la place des salariés (dits « non praticiens ») et de la mission de l'organisation professionnelle : ces deux aspects peuvent être en effet vus comme étroitement associés : si la mission première est une mission de formation, elle concerne tous les professionnels dans le champ de la comptabilité et de la finance, dans et hors de l'entreprise ; si au contraire, la priorité est celle de la réglementation de l'accès à un marché des services, alors il est essentiel d'en définir précisément les conditions.

Profession d'exercice libéral défendant un territoire professionnel et un monopole sur certaines missions (une « juridiction », selon Abbott), ou profession savante, préoccupée de fonder sa légitimité et sa position dominante sur un marché professionnel par un savoir spécialisé de haut niveau, reconnu et légitime ;

[20] Où, au contraire, les très petits cabinets individuels sont encore nombreux.

modèle corporatiste de marché fermé, ou modèle de marché concurrentiel ouvert, assurant la domination d'un segment professionnel globalisé, en phase avec les mutations nées de la mondialisation financière : ainsi peut-on résumer l'alternative.

Dans le premier cas, l'enjeu est celui de la protection d'un groupe socio-professionnel, y compris et même surtout de ses segments les plus fragiles, protection par la fermeture de l'accès à un marché. Dans le second, l'enjeu est celui des savoirs et des normes promus et diffusés, et du modèle économique qui leur est sous-jacent. La question des frontières du groupe se pose en des termes opposés : elle est primordiale dans le premier cas, car elle conditionne l'accès aux ressources et le niveau de services offerts. Elle l'est moins dans le second : l'enjeu est alors plus symbolique qu'économique – mais a néanmoins des implications du point de vue des équilibres internes et des rapports de pouvoir au sein du groupe professionnel.

Auditors en Jordanie, Experts-comptables au Liban, le nom est révélateur, dans un premier temps, de l'influence britannique d'un côté, française de l'autre. Dans les deux cas cependant, au delà des différences de culture professionnelle, le modèle de pratique qui domine est celle du notable, du professionnel indépendant (le « praticien »). Le changement de nom de la profession jordanienne, en remettant la comptabilité au premier plan, la rapproche apparemment de la profession libanaise. Mais c'est surtout le débat autour de la place des salariés qui semble signaler un défi et une mutation formellement similaires. Les termes de la question ne sont cependant pas identiques : la place des salariés, qualifiés de « non praticiens », au Liban à partir de 1995, l'intégration des directeurs financiers employés de société en Jordanie en 2003, renvoient à des contextes et des enjeux au premier abord différents : le contrôle du ministère des finances d'un côté, une redéfinition de la profession, mettant l'accent sur la qualification plus que sur le statut, de l'autre, permettant d'en élargir la base.

Dans les deux cas, le contexte est celui de la montée en puissance de deux nouveaux segments professionnels, collaborateurs salariés des firmes d'audit internationales d'un côté, directeurs financiers et auditeurs internes de l'autre.

Il semble donc bien que l'on puisse parler pour les deux pays d'une même tension entre un modèle professionnel de pratique indépendante, que Ramirez qualifie de notable, et un modèle de pratique au sein de grandes organisations, y compris comme salarié dans une société commerciale. Ce second modèle privilégie une spécialisation accrue, une plus grande division du travail et un travail en équipe, et articule étroitement missions d'assistance à la gestion et à l'administration de l'entreprise (la « gouvernance ») en interne - dont l'audit interne est une modalité qui connaît une rapide croissance - et conseil ou audit externe. Plus que d'un modèle professionnel, au sens que Ramirez donne à la notion de modèle, il s'agit ici de la progression d'une conception de la profession où la qualification est première par rapport au statut.

La confrontation de ces deux cas a permis de mettre en évidence l'importance du contexte, et d'héritages historiques jouant en sens inverse.

Au Liban, d'un côté, l'ordre compte un grand nombre d'adhérents, incluant une proportion sans doute beaucoup plus grande de petits professionnels indépendants, ayant pu échapper à l'examen à la création de l'Ordre sur la base du critère de l'expérience admis de façon transitoire, mais aussi parce qu'à l'origine le service comptable est pensé dans un sens plus large qu'en Jordanie, où il s'agit avant tout d'audit comptable. De l'autre, les salariés n'ont qu'un statut, en quelque sorte par défaut, de « non praticiens ». Certes, si les textes ne semblaient prévoir ce statut que pour les praticiens indépendants qui choisissaient de changer d'activité et de situation professionnelle, tout en souhaitant rester à l'ordre, comme une sorte de position provisoire, une interprétation plus large a permis à des professionnels salariés de sociétés privées ou d'administrations publiques, laissant entrevoir une conception de la profession plus proche d'une tradition anglo-saxonne, revendiquée explicitement par certains. Mais jamais il n'a été

question d'autre chose que d'une possibilité, bien loin de l'obligation imposée par la loi jordanienne à une catégorie de salariés.

En Jordanie, l'enjeu du nombre joue à l'inverse de la situation libanaise, tandis que l'influence britannique, et plus encore américaine, pousse de façon plus explicite dans le sens d'une ouverture à certaines positions dirigeantes dans l'entreprise. L'obligation de l'appartenance à l'association pour exercer, et de passer l'examen pour y être admis dès 1985, et la définition d'une profession centrée sur l'audit, en exercice libéral, avait maintenu à un niveau relativement modeste les effectifs de l'Association, qui ne compte qu'à peine 500 membres en 2007. La décision d'élargir l'association à des professionnels salariés avait selon toute vraisemblance pour motivation implicite d'élargir la base de la profession. Cependant, le caractère obligatoire de cet élargissement, loin de la tradition anglo-saxonne, brouille les références et contribue à rendre le débat plus confus.

Dans les deux cas, on observe des résistances et on entend des critiques, sur la base d'arguments similaires, malgré et au delà des différences. A ceux qui défendent un modèle de profession strictement limitée à l'exercice en libéral, s'opposent les tenants d'une conception plus ouverte, fondée d'abord sur un savoir et une compétence partagée. Les premiers sont plutôt issus des cabinets moyens, héritiers d'une pratique traditionnelle de notable, orientée vers un marché national de petites et moyennes entreprises. Les seconds ont une pratique de grand cabinet, et sont en phase avec une évolution qui voit l'émergence d'un nouveau type de carrière, où la circulation entre cabinets d'audit et firmes devient banale. De ce point de vue, les deux professions sont confrontées au même défi, à la même difficulté. Cependant, à cette première tension viennent s'en ajouter d'autres, résultant des caractéristiques nationales, que l'existence d'associations voisines différentes souligne, tout en révélant les craintes et les ressentiments des uns et des autres. Car en définissant qui est dedans, en creux, on décide aussi qui on laisse dehors.

C'est tout l'intérêt de la comparaison telle qu'elle a été tentée ici, de mettre en évidence les déclinaisons nationales d'évolutions déterminées par des facteurs et des contraintes largement supranationales (Giraud, 2005). A un autre

niveau, cette focalisation fine sur une région peu abordée par la sociologie des professions, a mis en évidence la centralité du statut dans la définition d'une profession, et son étroite articulation avec la question de la mission de l'association professionnelle. En amont du modèle de pratique (notable/firme) discuté par Ramirez, on retrouve l'opposition entre modèle libéral de marché ouvert, et modèle corporatiste de marché fermé, déjà repérée en Europe et en Amérique du nord.

Sources

Entretiens.

Revues professionnelles.

Bibliographie

Abbott A., 1988. *The system of professions, An Essay on the Division of Expert Labor.* University of Chicago Press.

Abbott A., 2003. Ecologies liées. In : Menger, P.M. (dir.), *Les professions et leurs sociologies*. Ed. MSH, Paris.

Barbier J.C., Letablier M. T., 2005. *Politiques sociales. Enjeux méthodologiques et épistémologiques des Comparaisons Internationales*. P.I.E. Peter Lang S.A., Bruxelles.

Capron M. (dir.), 2005. *Les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier*. La découverte, Paris.

Carr-Saunders A.M., Wilson P. A., 1964 [1933]. *The professions*. OUP, Oxford (2e ed.)

Chiapello E., 2007. Une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne, *Sociologie du Travail*, 49, 46-64.

Giraud O., 2005. Nation et globalisation. Mécanismes de constitution des espaces politiques pertinents et comparaisons internationales. In : Barbier J.C., Letablier, M.T., *Politiques sociales*. P.I.E. Peter Lang, Bruxelles.

Johnson T., 1973. Imperialism and the professions. Notes on the Development of Professional Occupations in Britain's Colonies and the New States. In: P. Halmos (ed.), *Professionalisation and social change*. The University of Keele, 281-309.

Lallement M., Spurk J. (dir.), 2003. *Stratégies de la comparaison internationale*. CNRS Editions, Paris.

Leca J., 1991. La méthode comparative appliquée au monde arabe. In : Vatin J.-C. et alii, *Études politiques du monde arabe*, Dossiers du CEDEJ. Le Caire, CEDEJ : 41-43.

Longuenesse E., 2002. Une profession dans la mondialisation, *Documents du Cermoc*, Beyrouth.

Longuenesse E., 2006. Accountants and economic governance in a dependent country. Conflicting legacies and new professional issues in Lebanon. *Society and Business Review*, 2, 106-121.

Longuenesse E., 2007. *Professions et société au Proche-Orient*. PUR, Rennes.

Longuenesse E., 2009. L'histoire des comptables égyptiens. Les avatars d'un groupe professionnel. In : Demazière D., Gadea Ch., *Sociologie des groupes professionnels, acquis récents et nouveaux défis*. La Découverte, Paris.

MacDonald K., 1995. *The sociology of Professions*. Sage, Londres.

Ramirez C., 2001. Understanding social closure in its cultural context : accounting practitioners in France (1920-1939), *Acc., Org. & Society* 26, 391-418.

Ramirez C., 2003. Du commissariat aux comptes à l'audit, Les Big 4 et la profession comptable depuis 1970, *ARSS*, n° 146-147, 62-79.

Ramirez C., 2005. *Contribution à la théorie des modèles professionnels*, *Le cas des comptables libéraux en France et au Royaume-Uni*. Thèse de sociologie, EHESS, Paris.

Walker S. & Shackleton K., 1995. Corporatism and structural change in the British Accountancy Profession, 1930-1957, *Acc. Org. & Society*, vol. 20, n.6, 467-503.

Annexe (Encadré)

Liban et Jordanie : deux pays proches et différents

Au delà des différences de milieu naturel et humain, Liban et Jordanie ont en partage une même langue et un héritage culturel très largement communs. Jusqu'au début du 20e siècle, ces deux pays étaient partie intégrante, comme la Syrie et la Palestine, de la région identifiée sous le nom de *Bilâd ash-Sham,* cœur historique de la civilisation arabo-musulmane, soumis pendant plus de quatre siècles à la domination turque ottomane. Nés en 1920 dans leurs frontières actuelles, suite au démantèlement de l'empire ottoman et à son partage entre la France et la Grande-Bretagne, ils ont, à partir de cette date, suivi une voie différente, marquée tant par l'influence de la puissance occupante (France pour le Liban, Grande-Bretagne pour la Jordanie), que par les choix qui ont suivi l'indépendance, au lendemain de la seconde guerre mondiale.

Restés ancrés dans le monde dit occidental, à l'écart des révolutions « socialistes », baassiste ou nassérienne des années 1950, malgré l'influence non négligeable des courants nationalistes de gauche dans leur société respective, ils se caractérisent tous deux par un système économique très ouvert, un monde des affaires et des marchés boursiers dynamiques, quoique inégaux, l'importance du recours à l'aide et aux investissements étrangers, mais aussi le poids de l'endettement. Petits pays, de taille comparable, ils sont maqués par une forte macrocéphalie – plus de la moitié de la population et l'essentiel du monde des affaires étant concentrés à Amman et à Beyrouth. Le niveau moyen d'éducation est élevé et la part des diplômés du supérieur surpasse largement la capacité d'absorption du marché local. Nombreux sont les Libanais et Jordaniens hautement qualifiés qui s'exilent sur les marchés du Golfe.

Mais ces analogies ne doivent pas occulter d'importantes différences, qui contribuent à expliquer les modalités spécifiques de structuration du champ professionnel de la comptabilité.

Au delà du commun parti pris affiché en faveur du libéralisme, les réalités économiques sont fortement contrastées : à une économie libanaise florissante dès les années 1950, fondée sur le développement du secteur bancaire, du commerce, des services aux entreprises, un petit secteur industriel dynamique, et une agriculture de primeur tôt tournée vers l'exportation, répond une économie jordanienne fragile, souffrant de la faiblesse de ses ressources naturelles, fortement dépendante de l'aide et des ressources extérieures, et soumise de ce fait à une logique rentière.

Relais de la pénétration des intérêts européens dans la région depuis le 19e s., le Liban fait le choix, à l'indépendance, de préserver cette position d'intermédiaire, en optant pour le développement d'une économie libérale de services, fondée sur la banque, le commerce, l'assurance. Un capitalisme de petites et moyennes entreprises familiales se développe vigoureusement, qui explique le dynamisme de l'économie. Mais la longue

guerre civile de 1975-1990 la désorganise et la fragilise durablement, et accélère la soumission au modèle néolibéral désormais hégémonique. A partir de 1992, le gouvernement de Rafiq Hariri (premier ministre quasiment sans discontinuer de 1992 à 2004) recourt massivement à l'aide et à l'investissement étranger. Il initie de nombreuses réformes économiques, financières, fiscales et institutionnelles, pour adapter l'économie libanaise à l'ouverture des marchés et à la mondialisation, et répondre aux exigences de ses bailleurs. La capitalisation boursière progresse, mais le nombre de sociétés cotées à la Bourse de Beyrouth reste toutefois réduit (traduisant le caractère familial et privé du capitalisme libanais) et les trois quarts des opérations sont effectuées sur les titres de Solidere, la société immobilière dirigée par la famille Hariri, en charge de la reconstruction du centre de Beyrouth.

L'histoire de la Jordanie au sortir de l'indépendance est bien différente. Pauvre en ressources naturelles, le pays est fragilisé par l'afflux, à deux reprises, en 1948 puis en 1967, de centaines de milliers de réfugiés palestiniens, que l'assistance de l'UNRWA (organisme onusien d'aide aux réfugiés palestiniens, créé en 1949), ne compense que partiellement. D'abord soutenue par la Grande-Bretagne, elle a ensuite bénéficié, à partir des années 1960, des subsides des Etats-Unis, qui ont pris le relais de l'ancienne puissance coloniale. A partir de 1973 le pays profitera du gonflement des ressources pétrolières à travers l'aide que lui apportent les pays producteurs au titre de « pays de la confrontation » (comprendre : avec Israël), et les remises des émigrés, de plus en plus nombreux. A partir de la seconde moitié des années 1970, le secteur du BTP se développe rapidement, l'Etat étend ses services, l'emploi public gonfle démesurément. Après le contre choc pétrolier de 1983 le pays s'enfonce dans la dette et un premier plan d'ajustement structurel provoque une violente réaction populaire. L'occupation du Koweït par l'Irak en août 1990 provoque une arrivée massive de Palestiniens chassés du Koweït, qui aggrave les difficultés sociales et économiques. Classée par la Banque Mondiale dans la catégorie des « marchés émergents », l'économie jordanienne se caractérise aujourd'hui par le développement d'un secteur de services hautement spéculatif. Plus d'une centaine de sociétés sont cotées à la bourse d'Amman, huit fois plus qu'à Beyrouth.

Liban et Jordanie se caractérisent aujourd'hui par la forte prédominance du secteur de services, plus particulièrement dans le domaine des services financiers et d'affaires. Mais alors qu'au Liban on a encore affaire à un capitalisme plus traditionnel et familial, en Jordanie, où le développement des affaires ne remonte qu'à une trentaine d'années, et coïncide avec l'amorce du tournant néolibéral, il a d'emblée et plus nettement pris la forme d'un capitalisme financiarisé et spéculatif. Pour autant, le poids de l'intervention étatique est resté d'autant plus fort que l'Etat s'enrichissait parallèlement grâce au gonflement de l'aide des pays producteurs de pétrole. La Jordanie a pu ainsi se caractériser à la fois par une forte et rapide adaptation à l'internationalisation des marchés

financiers, et par un interventionnisme étatique important, alors qu'à l'inverse, l'Etat libanais restait peu interventionniste, et le capitalisme libanais plus « national » et peu (moins) financier.