

Le Liban dans la mondialisation

Profession comptable et modernisation de l'entreprise

E. Longuenesse

Dans les pays faiblement industrialisés, l'ouverture des marchés est synonyme d'alignement sur des normes de gestion et de contrôle issues des économies dominantes. Les réformes économiques ont des dimensions réglementaires et institutionnelles qui impliquent au premier chef les professionnels de la finance, de la comptabilité, de l'administration des entreprises. Les changements qui ont affecté récemment le monde professionnel de l'expertise comptable et du contrôle des comptes dans les pays du Proche-Orient, révèlent la façon dont ces réformes sont portées et mises en œuvre par des professionnels qui s'en font les promoteurs actifs et éclairés, et en défendent la nécessité et l'intérêt pour l'économie nationale. Dans le cas du Liban, toutefois, la complexité du contexte politique et la force des solidarités segmentaires (familiales, locales, communautaires) peuvent peser sur les décisions en matière de recrutement de la main d'œuvre, ou d'affectation des ressources, loin de la rationalité économique postulée par l'orthodoxie économique libérale. Les questions habituelles concernant la diffusion des modèles de gestion, doivent donc être reformulées en tenant compte des différences de contexte et d'enjeux.

I. Introduction

Dans les pays faiblement industrialisés, ceux du monde dit, par euphémisme, "en développement", l'ouverture des marchés, telle qu'elle est prônée par les institutions financières internationales et l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC), est synonyme de soumission aux exigences des marchés financiers (dont les places dirigeantes se trouvent en occident), de mise en place de règles favorables aux investissements étrangers (ceux des firmes transnationales), d'alignement sur des normes de gestion et de contrôle issues des économies dominantes.

La crise des modèles développementalistes a imposé à ces pays le recours à l'aide internationale, laquelle est généralement conditionnée par la mise en œuvre de réformes économiques incluant d'importants programmes de privatisation, et par le respect de procédures d'appels d'offres favorisant les firmes multinationales.

Après les programmes d'ajustement structurel mis en œuvre sous l'égide du Fonds Monétaire International (FMI) et de la Banque Mondiale (BM) au tournant des années 1990, le Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD) s'est, à son tour, préoccupé de "gouvernance", de "bonnes pratiques", de réformes politiques et institutionnelles. Pour le monde arabe, un programme spécial a été lancé au début des années 2000, intitulé « Program on Governance in the Arab Region » (POGAR).

C'est dans ce contexte qu'ont été lancées un certain nombre de réformes concernant la législation sur les sociétés, la fiscalité, les marchés financiers et impliquant au premier chef les professionnels de la finance, de la comptabilité, de l'administration des entreprises. Cependant, l'adoption de ces dispositifs et réglementations, loin de signifier une quelconque inscription de ces pays, comme les autres et à armes égales, dans la course à la compétitivité sur un marché mondialisé, doit être comprise, d'abord et avant tout, comme une réponse politique à la conditionnalité imposée par les bailleurs de fonds pour accorder prêts et aides. On peut alors s'interroger sur l'effectivité de telles mesures, dont la raison d'être est plus symbolique et politique qu'économique au sens strict. Les questions habituelles concernant la diffusion des modèles de gestion, du savoir gestionnaire, doivent donc être reformulées en tenant compte des différences de contexte et d'enjeux.

Faut-il cependant les exprimer en termes de spécificités culturelles ? Roland Perez (2003) suggère de distinguer une diversité de cultures d'entreprises à l'origine de modes de "gouvernance" spécifiques. Selon lui, les sociétés méditerranéennes, au-delà de leurs différences, partagent un certain nombre de traits communs. L'un d'entre eux, l'importance accordée aux relations interpersonnelles, participerait, propose Perez, d'une « économie de la relation ». Si l'idée d'une diversité de modes de gestion, qui ferait écho à celle des voies du développement capitaliste (Boyer, 2004), est intéressante, on peut avoir des réserves sur une telle approche par la culture et lui reprocher d'oublier une dimension historique essentielle pour la Méditerranée du sud : celle du colonialisme et de l'introduction du capitalisme dans un contexte de domination étrangère. Dans le cas du Liban, c'est aussi la complexité du contexte politique et la force des solidarités segmentaires (familiales, locales, communautaires) qui se traduisent, dans le travail et dans l'économie, par la persistance de logiques clientélistes, et qui peuvent peser sur les décisions en matière de recrutement de main d'œuvre ou d'affectation de ressources, loin de la rationalité économique postulée par l'orthodoxie économique libérale.

Les changements qui ont affecté, depuis une dizaine d'années, le monde professionnel de l'expertise comptable et du contrôle des comptes dans les pays du Proche-Orient, sont intéressants à examiner dans cette perspective. Ils sont non seulement révélateurs d'évolutions plus globales, mais aussi, plus précisément, de la façon dont celles-ci sont portées et mises en œuvre par des professionnels qui s'en font les promoteurs actifs et éclairés, et en défendent la nécessité et l'intérêt pour l'économie nationale,

donc pour le pays. On peut néanmoins s'interroger sur le décalage entre les intentions proclamées et la diversité des pratiques.

Plus que dans le champ d'une sociologie de la gestion à proprement parler, cette contribution s'inscrit donc au croisement d'une sociologie des professions et d'une économie politique du changement social. Celle-ci interroge les modalités d'intégration/soumission de petits pays dépendants à un marché mondial aujourd'hui dominé par les firmes multinationales et les marchés financiers, l'importance des normes techniques et professionnelles et le rôle des acteurs professionnels chargés de les mettre en œuvre. Ce faisant, je m'interroge autant sur « le rôle des multinationales du conseil » dans la « diffusion de modèles et de dispositifs de gestion » (Metzger/Benedetto, 2008 :142), à travers les professionnels qui, localement, les représentent et en portent la culture et les valeurs, que, plus largement, sur celui des organisations professionnelles, nationales et internationales, au sein desquelles ces “multinationales du conseil” ont un poids déterminant.

MacDonald (1995) a qualifié la profession comptable de première “world wide profession”. Si la comptabilité est une pratique fort ancienne, elle s'est professionnalisée, au sens de l'émergence de savoirs professionnels spécialisés et de corps professionnels organisés autour de ces savoirs, avec le développement du capitalisme actionnarial. En Grande-Bretagne, une profession comptable libérale s'est ainsi structurée précocement, au sein de laquelle l'audit comptable occupait une position dominante du fait d'une orientation précoce du capitalisme vers les marchés boursiers. L'expansion impériale et l'apparition de firmes transnationales a donc incité les cabinets de comptabilité et d'audit à suivre leurs clients, et ce d'autant plus facilement que ceux-ci ont adopté la forme juridique de la firme professionnelle qui permettait la constitution de filiales en divers endroits de l'empire. La comptabilité est ainsi devenue un outil de l'hégémonie impériale, et les organisations professionnelles ont contribué à diffuser un modèle professionnel dont l'apparente neutralité s'appuyait sur l'indépendance tout aussi apparente de ces associations vis-à-vis de l'Etat (Johnson, 1973, 1982).

Le rôle de la profession (ou du moins des élites qui la représentent et s'en font les porte-parole) dans le développement d'une modernité économique qui est celle du capitalisme financier aujourd'hui mondialisé, s'impose dans tous les pays du monde. Cependant, les mutations qui consacrent l'hégémonie des multinationales de l'audit suscitent des résistances plus ou moins importantes selon les pays (Ramirez, 2005 ; Caramanis, 1999 ; Longuenesse, 2009a). Au Liban, alors que l'Ordre des experts-comptables et nombre de professionnels de la comptabilité et de l'audit expriment leur adhésion aux normes et aux valeurs véhiculées par les instances internationales, l'entrée de ces dernières dans les pratiques

est très inégale selon les milieux, et peut se heurter à une résistance de fait, fonction de la réalité des entreprises¹.

Il s'agira donc, dans la suite de cet article, de réfléchir, dans le cas du Liban, aux évolutions récentes que la profession comptable a connues, au rôle joué par les grands cabinets, à la culture et au type de pratique professionnelle qu'ils contribuent à diffuser. Ces évolutions s'inscrivent dans une histoire qui est celle de la pénétration des intérêts étrangers et du développement d'un capitalisme d'origine exogène. On examinera ensuite la façon dont l'Ordre des experts-comptables fait siennes les préoccupations des organismes professionnels supranationaux, et on tentera d'évaluer la réception des consignes dont il se fait le vecteur.

II. Origine de la profession comptable au Proche-Orient

La profession comptable, considérée ici dans sa définition anglo-saxonne, associant audit, comptabilité et expertise financière, certification et conseil, a été importée au Proche-Orient à la fin du 19^e siècle, avec les sociétés britanniques. Les premiers cabinets d'audit ont d'abord été appelés en Égypte, au lendemain de l'occupation anglaise, pour l'audit des banques et des sociétés commerciales, dans le contexte du développement de l'industrie cotonnière et de la création des bourses d'Alexandrie et du Caire. D'Égypte, la profession essaima dans l'ensemble de la région, à la faveur du développement de l'industrie pétrolière. Dans les années 1920 et 1930, on trouvait des cabinets britanniques en Irak, en Arabie, dans le Golfe, en Palestine, mais aussi au Liban². Ils ont formé progressivement des collaborateurs locaux, les envoyant en Grande-Bretagne acquérir une expérience pratique (*training*) et une certification professionnelle. Après quelques décennies de développement d'une profession nationale, ces cabinets revinrent en force à la faveur de l'ouverture des marchés, des politiques d'ajustement structurel et de l'appel aux investisseurs étrangers. Ils sont aujourd'hui représentés dans l'ensemble des pays de la région, où ils trustent le marché de l'audit. Ils jouent partout un rôle décisif dans le processus de réformes économiques (Longuenesse, 2006, 2009a, 2009c ; World Bank, ROSC, 2002, 2003, 2004).

A l'instar des ingénieurs et des médecins avant eux, les comptables appartiennent à une élite professionnelle porteuse d'une modernité importée de l'occident capitaliste, et dont les premières générations sont issues de la reconversion des anciennes notabilités urbaines (Longuenesse, 2007). Aujourd'hui, alors que ces professions ont connu une forte croissance numérique qui s'est accompagnée d'un processus de différenciation interne, les politiques de libéralisation ont, dans le même temps, profondément trans-

¹ Les matériaux sur lesquels s'appuie cet article ont été recueillis dans le cadre d'une enquête réalisée au début des années 2000, puis complétée lors de séjours réguliers au Liban entre 2001 et 2008. Les résultats de cette enquête ont été publiés dans divers articles cités dans les références bibliographiques (Longuenesse, 2002, 2006, 2009b, 2009c)

² Ceux-là même qui sont à l'origine des quatre firmes géantes, dites *big four* (Ernst & Young, Deloitte & Touche, Price Waterhouse Cooper, KPMG), qui dominent aujourd'hui le marché mondial.

formé leurs missions, leur position sociale, et les représentations et valeurs qui leur sont associées. Les professions de la comptabilité et de la finance, un temps marginalisées, connaissent un regain de prestige, et sont au premier rang de la diffusion de modèles économiques en phase avec les marchés financiers. L'adhésion à ces modèles peut être néanmoins très formelle pour des secteurs importants de l'activité économique (et de la profession), faiblement (ou pas du tout) intégrés à ces marchés.

A. Les débuts de la profession au Liban

Les premiers cabinets comptables ont donc été créés, à une échelle modeste, dès le lendemain de la première guerre mondiale, par des professionnels formés d'abord dans des firmes britanniques, et ayant obtenu une certification professionnelle des grandes associations professionnelles de Grande-Bretagne, ICAEW ou ACCA³.

La profession comptable rassemble aujourd'hui, ici comme ailleurs, des bureaux et des sociétés de tailles extrêmement différentes. Son segment supérieur est cependant constitué des héritiers de ces premières sociétés britanniques, devenues anglo-américaines, dont les représentants ou directeurs régionaux ont eux-mêmes été formés par ceux qui avaient travaillé dans ces premières firmes britanniques, ou leurs rares compétiteurs arabes, et pour qui l'audit est le cœur de leur métier [à qui fait on référence ? le présent laisse penser qu'il s'agit des héritiers ou des représentants... Par contre si l'on parle de « ceux qui avaient travaillé dans... », un temps passé s'impose].

Le plus fameux de ces pionniers, Fouad Saba, fils d'un pasteur luthérien de Haïfa, avait ouvert un bureau dès 1924. Il quitta la Palestine en 1948 pour s'installer à Beyrouth, d'où il développa son activité, créant des filiales dans l'ensemble des pays de la région (Ben Mahmoud, 2002). Titulaire d'une certification britannique, obtenue grâce à un séjour à Londres, il forma ses collaborateurs aux méthodes anglo-saxonnes. Il s'associa ensuite, au début des années 1960, à un grand cabinet d'audit anglo-américain.

A Beyrouth, d'autres "anciens" avaient été formés chez Russell ou chez Winney Murray, deux des firmes fondatrices de ce qui est devenu aujourd'hui Ernst & Young. Certains étaient partis en Palestine acquérir une expérience précieuse. Avant 1948, les relations entre Beyrouth et Jérusalem étaient étroites. Par exemple, tel fils de famille beyrouthin, envoyé à Jérusalem après un diplôme obtenu à l'Université américaine, fut contraint de rentrer à Beyrouth après la création d'Israël et la guerre de Palestine. Là, il put se faire recruter par l'*Iraqi Petroleum Company*, avant d'aller travailler chez Russell (Longuenesse, 2002, 2006).

Dans les années 1950, on assista aux premières tentatives de constitution de réseaux professionnels arabes. On était à la veille de la vague de changements politiques qui allaient bouleverser la région, et qui verraient

³ *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* et *Association of Chartered Certified Accountants*.

successivement l'arrivée de Nasser en Égypte, puis du parti Baas en Syrie et en Irak. A partir de Beyrouth, où il était basé après son expulsion de Palestine, Fouad Saba ouvrit des succursales à Damas, Alep, Koweït, Riyad, Amman. Avec quelques collègues formés chez Russell, il créa en 1964, à Beyrouth, une association professionnelle à vocation régionale, sur le modèle des associations britanniques, la *Middle East Society of Accountants and Auditors* (MESAA), qui adhéra à l'IFAC⁴ dès sa création, en 1974.

Dans le même temps, une nouvelle catégorie de petits professionnels de la comptabilité était apparue au Liban. Généralement formés dans les écoles professionnelles chrétiennes, ils offraient des services comptables aux très petites entreprises, et pour certains, se firent reconnaître comme experts auprès des tribunaux. Dans les années 1950, quelques-uns développèrent leurs activités et créèrent des sociétés fiduciaires, à l'instar de ce qui se faisait en France (Ramirez, 2003, 2005).

Le monde professionnel de la comptabilité incluait donc des modes de pratiques, des cultures professionnelles, des structures, de nature et de taille parfois très différentes, qui ne s'adressaient pas à la même clientèle et s'ignoraient largement. A côté de la MESAA, le "syndicat de cabinets comptables", créé à peu près à la même date que cette dernière, représentait un ensemble hétéroclite de professionnels plutôt francophones, dont le niveau de formation était très inégal. Le pays avait opté sans hésitation pour une économie libérale de marché dès son indépendance et pour le développement d'un secteur de services où l'activité bancaire allait occuper (aujourd'hui encore) une place centrale. Le capitalisme qui s'y est développé allait être avant tout familial⁵ et allait coexister avec un très large secteur de petites et de très petites entreprises commerciales et industrielles, comme l'illustre le fait que la bourse de Beyrouth, pourtant ancienne, n'a jamais été très importante.

Un grand nombre de petits cabinets comptables se sont donc orientés vers ce type d'entreprises, essentiellement dans le domaine fiscal⁶. Les cabinets plus importants (en particulier anglo-saxons), pour lesquels l'audit représente une partie importante de leur activité, se sont tournés vers les banques, les sociétés anonymes ou les sociétés étrangères. Le monde de la comptabilité s'est ainsi fortement clivé, socialement, culturellement et professionnellement.

⁴ *International Federation of Accountants*.

⁵ Certains observateurs expliquent ainsi la faiblesse de la bourse libanaise : "The relatively small number (of listed companies, E.L.) is due partly to the reluctance of some family businesses to dilute their shares by going public or to commit themselves to the transparency and accurate accounting that this would entail. Many banks worry that if they were to go public, depositors might rush to withdraw their deposits should the share price fall too fast" (Economic Research Forum, 2000).

⁶ D'après le ROSC Liban, 85% des cabinets d'experts-comptables sont des cabinets individuels (World Bank, 2003 : 11). L'annuaire de l'Ordre des Experts-Comptables Libanais de 2006 recensait 1216 experts-comptables, 47 sociétés, et 329 stagiaires.

La chronologie précise de la présence des grands cabinets anglo-saxons dans la région est difficile à reconstituer du fait des multiples associations et fusions qui l'ont jalonnée, mais aussi des changements de partenaires locaux qui ont affecté le secteur durant cette période. Ainsi, Fouad Saba, d'abord allié à Andersen dans les années 1960, a-t-il rejoint Touche & Ross en 1978, après l'échec de tractations relatives aux conditions d'association et au partage de bénéficiaires. Dans les années 1980, Andersen s'est associé au président du syndicat des experts-comptables. Ce dernier l'a quitté à son tour pour Horwarth, un autre réseau, dont le bureau parisien travaillait pour Osman Aiedy, milliardaire syrien propriétaire à Paris de l'Hôtel Royal Monceau et à Damas de la chaîne des Hôtels Cham, et dont le correspondant en Syrie était le directeur des mêmes Hôtels Cham (et par ailleurs était aussi le président de l'association syrienne des comptables). Derrière ces associations se profilent de toute évidence des relations de personnes, des alliances politico-commerciales, parfois aussi des jeux comptables à la limite de la légalité, qu'il n'est pas facile de repérer dans le détail.

La chute d'Andersen fut suivie, dans la région, par l'absorption de ses bureaux par Ernst & Young, ce qui contribua à renforcer la position de ce dernier. A Beyrouth, où Andersen ne semblait pas avoir le même poids qu'à Amman ou Damas, Ernst & Young a bénéficié de l'expérience et de la collaboration de quelques-uns des professionnels formés par Russell, dont le prestige était toujours grand. KPMG était présent par l'intermédiaire des filiales de son représentant au Caire, Hazem Hassan : à Beyrouth, c'est un associé de ce dernier qui en dirigeait le bureau. Enfin, le directeur (*managing partner*) de Price Waterhouse a été président de l'Ordre des experts-comptables pendant deux mandats, au tournant des années 2000.

La puissance et l'influence locale de ces firmes se sont donc établies non seulement sur la personnalité des fondateurs et des dirigeants actuels de leurs filiales ou de leurs représentations, mais aussi, dans certains cas, sur leur capacité à négocier certaines évolutions. Les *big* ont toutes aujourd'hui une direction régionale dans les Émirats ou à Bahreïn⁷ et toutes sont représentées, soit par une filiale, soit par une *member firm*, soit par un "représentant", non seulement au Liban et en Jordanie, mais aussi en Syrie, et bien sûr en Égypte.

L'étude des trajectoires des professionnels arabes qui circulent au sein de ces firmes contribuerait sans doute à mettre en lumière des stratégies d'investissement, d'association et de circulation de capitaux, ainsi que le développement de réseaux économiques et financiers, qui se sont intensifiés à partir des années 1990. Elles illustrent l'apparition d'une élite professionnelle désormais définie plus par son appartenance à des réseaux

⁷ Sauf Deloitte & Touche, dont le siège est à Beyrouth depuis l'association de Saba avec Touche & Ross à la fin des années 1970 et malgré un intermède chypriote durant la guerre civile.

régionaux de firmes internationales, que par sa mobilisation au service d'un projet de développement national.

B. Réformes économiques et réformes de la profession

Les années 1990 ont vu une accélération des réformes économiques dans l'ensemble de la région, qui se sont traduites, à des rythmes différents, par un accroissement des missions des professionnels de la comptabilité et de l'audit, et dans certains cas, par une réforme des organisations professionnelles. Celles-ci se sont orientées vers la formation aux normes internationales et aux nouvelles méthodes de gestion, leur mission principale.

Au Liban, le contexte était celui de l'après-guerre civile (1975-1990) et de la reconstruction, menée tambour battant par le premier ministre et homme d'affaires Rafiq Hariri. La trajectoire et les pratiques de ce dernier illustrent de manière exemplaire l'articulation entre une logique d'économie de rente (il s'était enrichi en Arabie Saoudite), un système social patrimonial et la mondialisation financière : la confusion entre intérêt public et intérêt privé, l'évergétisme⁸ et le clientélisme, allant de pair avec l'adhésion aux normes et aux valeurs des marchés mondialisés. Dès le lendemain de la guerre, Hariri lança un chantier pharaonique pour le centre ville de Beyrouth, après avoir créé une société foncière, Solidere, dans laquelle furent enrôlés de force, en guise de dédommagement, tous les petits propriétaires dont les biens avaient été détruits (Naba, 2000 ; Beyhum, 1994 ; Corm, 2005). La période fut marquée par la croissance des investissements étrangers et la réouverture de la Bourse de Beyrouth⁹, la réforme de l'impôt sur les sociétés, l'élargissement de l'obligation pour les sociétés d'une certaine taille de recourir à un commissaire aux comptes, l'introduction de la TVA, l'obligation de s'aligner sur les normes comptables internationales. Pour financer la reconstruction, l'État avait de plus en plus recours à l'endettement (100% du PIB en 1997, 184% en 2004), d'abord en s'appuyant sur les banques locales, ensuite, et de plus en plus, sur des bailleurs internationaux (en 2004, la dette publique externe représentait la moitié de la dette publique totale), ce qui allait entraîner le pays dans une phase de crise et de récession à partir de 1996 (Femise, 2005). En 2001 se tint une première conférence de donateurs à Paris, qui conditionnait l'octroi de prêts à un programme de privatisation ; deux autres conférences allaient suivre, en 2002 et 2007¹⁰.

⁸ L'évergétisme désigne la pratique de notables, de chefs de clans, ou, ici, d'émigrés enrichis, qui utilisent leurs richesses pour financer des investissements au service de leur village ou de leur communauté. Ils en tirent un prestige et une influence dont ils peuvent éventuellement (mais pas nécessairement) user dans la vie politique. Pour une discussion de la notion, voir Paul Veyne, 1976.

⁹ Mais Solidere représentait 95% des transactions à l'ouverture, en 1996, et encore les deux tiers en 2007 (*Le Commerce du Levant*, 19 dec 1996, p.45).

¹⁰ La conférence de 2007 fut marquée par les destructions massives provoquées par les bombardements israéliens de l'été 2006.

La création de l'Ordre des Experts Comptables libanais en 1995¹¹, sous l'égide du ministère des finances, s'est inscrite dans ce mouvement. Au lendemain de la promulgation de la loi, la commission constitutive de l'Ordre organisa une cérémonie en l'honneur du premier ministre, Rafiq Hariri, pour le remercier de son soutien. Celui-ci, qui avait été comptable avant de devenir entrepreneur et homme d'affaires, se vantait d'avoir été membre de la profession et déclarait : « L'organisation de la profession comptable est une pierre angulaire du processus de construction de la patrie »¹². Le numéro un sur le tableau de l'Ordre fut d'ailleurs symboliquement attribué à Fouad Siniora, alors ministre des finances. A un moment où le Liban espérait attirer les investisseurs internationaux, il fallait améliorer l'environnement des affaires et donner des gages de bonne gestion et de transparence.

Le rôle du ministère des finances fut donc absolument essentiel dans ce processus. C'est à son initiative que fut mise sur pied, en 1994, la commission constitutive de l'Ordre, présidée par son directeur général. Cette commission comptait 10 membres : six représentaient la profession, un le directeur de la banque Centrale et trois les *big four*. Mais les représentants de la profession n'étaient déjà plus que deux dans le premier conseil élu de l'Ordre. Le représentant de la Banque centrale allait se retirer en 2000 et dès lors, aucun dirigeant salarié d'un organisme public ou d'une banque ne siègerait plus. Quant aux professionnels des très grands cabinets, ils se désengagèrent progressivement. Si le second président de l'Ordre, en 2000, était un associé de Price Waterhouse Coopers, il fut le dernier dirigeant issu de cette élite.

Paradoxalement, les collaborateurs des grands bureaux sont en effet très peu nombreux à être inscrits à l'Ordre (Longuenesse, 2009b). Seuls les associés le sont, par obligation légale. Les autres sont formés au sein de leur firme, selon des méthodes internes spécifiques. Ils sont souvent envoyés pour des stages aux États-Unis, et encouragés à passer les diplômes américains. Leurs références ne sont pas au Liban. A en croire le registre de l'Ordre, les grands bureaux n'accueillent en outre guère de stagiaires¹³. Mais leur poids sur le marché suscite une réticence à la mesure de la fascination qu'ils exercent, parfois exprimée dans les termes d'une compétition entre modèle français et modèle américain, alors même que la référence au CPA¹⁴, est désormais hégémonique.

Ceci explique que, alors même que leur influence était prépondérante au moment de la création de l'Ordre, tout s'est passé comme si ces grands

¹¹ L'Ordre a pris la suite du Syndicat des comptables (nouveau nom du syndicat des cabinets comptables à partir de 1978) qui avait progressivement introduit des conditions d'adhésion le rapprochant ainsi des principes de fonctionnement d'une association professionnelle). Voir Longuenesse 2006.

¹² *Al-Muhasaba*, n°37, juin 1995, photo de couverture, et p. 6-7.

¹³ 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, 2003, p.76).

¹⁴ *Certified Public Accountant* (titre professionnel américain, permettant d'accéder à la profession de comptable et auditeur aux États-Unis).

cabinets avaient cru bon de s'en désengager progressivement, du fait de l'hostilité latente que leur domination suscitait dans le milieu des professionnels plus modestes. Ils sont cependant restés présents dans les commissions, dans les stages de formation, dans les congrès et les publications, contribuant à diffuser une représentation de la profession bien éloignée de la pratique indépendante traditionnelle.

III. Nouvelles pratiques de gestion : les comptables et l'entreprise

Les thèmes de la bonne gouvernance, de la transparence, des réformes nécessaires, sont aujourd'hui omniprésents dans les publications économiques et professionnelles. Si la pression des organisations internationales joue un rôle évident, les responsables politiques comme professionnels les relaient à l'envi. Nombre de conférences organisées par l'Ordre des experts comptables ont traité de sujets directement en lien avec ces thèmes : « Les normes comptables internationales » (1997), « Les normes d'audit international, et l'importance de leur application » (1997), « La mondialisation de la profession comptable » (1998), « La gouvernance d'entreprise » (2000). Plus récemment, le souci d'adapter la normalisation aux PME (ou de pousser ces dernières à faire appel à l'épargne publique et à entrer en bourse) s'est traduit par l'organisation de conférences aux titres évocateurs « PME, gouvernance et marchés financiers » (2006), « Les PME, entre normalisation et besoins de financement » (2007), etc.

Parallèlement, la revue de l'Ordre a publié nombre d'articles relayant ces travaux : contributions d'auteurs français ou américains, de professionnels libanais travaillant ou ayant travaillé dans des pays étrangers, ou au sein de cabinets internationaux ou firmes étrangères, entretiens réalisés avec des responsables d'institutions internationales. Ainsi, en 2006 était publié un entretien réalisé avec la représentante de la Banque Mondiale sur le rôle des rapports financiers dans l'amélioration de la transparence, la responsabilité (*accountability*), et la bonne gouvernance ; on pouvait y lire, entre autres considérations, que la qualité des rapports dépend de celles des pratiques de comptabilité et d'audit¹⁵.

Mais si l'ambition affichée par l'Ordre, dès sa création, était de « hisser la profession au niveau des organisations professionnelles internationales »¹⁶, c'était déjà celle du syndicat [des experts comptables ?]¹⁷, dont la revue *al-Muhâsaba* se faisait l'écho au début des années 1990. La promotion de la normalisation internationale est d'autant plus emblématique de ce projet qu'elle n'a guère fait débat, même si quelques sceptiques ont mis en doute son applicabilité. Plus subtilement, l'intérêt croissant pour la

¹⁵ Haneen Sayyed, *al-Muhâsib al-Mujâz*, n° 26, février 2006, p. 54-55.

¹⁶ Editorial du président de l'ordre, *al-Muhâsib al-Mujâz*, n° 3, dec 1998.

¹⁷ Rappelons que le Syndicat des cabinets comptables s'était transformé en « syndicat des comptables » à la fin des années 1970, après l'introduction d'un examen obligatoire comme condition à l'adhésion. [Quelle est l'appellation officielle de ce syndicat ? « syndicat des comptables » ou « syndicat des experts comptables ». Il serait bon de suivre les appellations officielles tout au long du texte]

comptabilité de gestion et pour l'audit interne reflète un double souci : répondre aux exigences de “bonnes pratiques” et élargir le champ des compétences de la profession, d'une façon qui n'est pas sans susciter ambiguïtés et conflits.

Ce faisant, il est difficile de mesurer jusqu'à quel point la création de l'Ordre, puis son action, ont pu contribuer à faire évoluer les pratiques. L'Ordre s'est inscrit dans un mouvement général, où se sont conjuguées une action du gouvernement et du ministère des finances, une élévation du niveau de formation des professionnels concernés de plus en plus sensible avec l'arrivée des nouvelles générations, et la pression d'un marché de plus en plus ouvert et compétitif. Pour autant, il serait illusoire de penser que les luttes d'intérêt et les pratiques économiques pourraient être totalement déconnectées des jeux politiques et des logiques segmentaires à l'œuvre dans la société globale.

A. Normalisation comptable

Un plan comptable avait été promulgué en 1983, à l'élaboration duquel les responsables du syndicat des comptables avaient largement contribué en collaboration avec l'Ordre français¹⁸. On était alors à peine sorti de l'invasion israélienne de l'été 1982¹⁹, et la guerre civile était loin d'être terminée. C'était sans doute, de la part de la profession française, l'expression d'une volonté d'aider le Liban dans un contexte difficile. Dans quelle mesure ce plan a-t-il été appliqué, il est difficile de le dire. En tout état de cause, à l'issue de la guerre civile (1975-1990), la question de l'application des normes internationales fut rapidement mise à l'ordre du jour. Une série de décrets les rendit obligatoires : en 1996, d'abord pour la Banque centrale et quelques grandes sociétés, puis pour les compagnies d'assurances, en 1997 pour un second ensemble de grandes sociétés, en 1998 pour les entreprises de taille moyenne, et enfin en 1999 pour tous les établissements commerciaux et industriels.

Avec la création de l'Ordre en 1995, la formation à la normalisation internationale devint la préoccupation première des responsables de la profession : de nombreux stages furent organisés ; les deux premières années, deux des trois congrès scientifiques organisés furent consacrés aux normes comptables et aux normes d'audit. En 2000 encore, le président nouvellement élu réaffirmait que la formation aux normes internationales était l'une des trois priorités de l'Ordre (les deux autres étant : la TVA et la comptabilité électronique), et il insistait une fois de plus sur l'importance de la “mise à niveau” de la profession²⁰.

¹⁸ Voir Wael Abou Chakra, 1985.

¹⁹ Les Israéliens ne se sont retirés que progressivement, après avoir occupé la moitié du Liban, jusqu'à Beyrouth. Beyrouth fut évacué en septembre 1982, après les massacres de Sabra et Chatila. La première phase du retrait israélien ne s'est terminée qu'en juin 1985. L'armée israélienne continua à occuper une zone tampon, qu'elle ne quitta qu'en mai 2000.

²⁰ *Al-Muhâsib al-Mujâz*, n°11, sept 2000.

Il est remarquable que la question de l'applicabilité des normes internationales ait été assez rarement posée. Certes, d'aucuns ironisent sur l'ignorance des experts-comptables comme des entrepreneurs en la matière. A la marge, certains se sont quant à eux souciés de les "adapter". Ainsi, en 2005, à l'occasion d'un sommet organisé à Dubaï, le président en titre de l'Ordre des Experts Comptables du Liban (OECL), faisait des propositions d'adaptation des normes 32 et 39²¹. Cependant, on a d'autant moins interrogé le modèle économique que ces normes véhiculaient qu'il était admis que le Liban avait besoin d'attirer les capitaux étrangers et qu'une des conditions pour arriver à cet objectif était leur adoption.

La promotion du premier président de l'Ordre au bureau de l'*International Auditing and Assurance Standard Board*, début 2004²², fut significative de cette adhésion des représentants de la profession aux valeurs et aux modèles promus par les organismes professionnels internationaux dont la direction est depuis l'origine assurée par les représentants des *big*. C'est ainsi qu'a été périodiquement défendue la pratique du contrôle qualité et de la qualité comptable, à laquelle la profession française était elle-même opposée (Ramirez, 2001). On conçoit facilement le caractère décalé d'un tel mot d'ordre dans le contexte libanais, et on aurait pu imaginer qu'il ne dépasserait guère le statut de slogan. Pourtant, dès 1999, il fut question de créer un « observatoire de la qualité comptable »²³. En 2006, un éditorial du président de l'Ordre insistait sur l'importance des programmes de contrôle qualité et du respect des normes professionnelles²⁴.

Le souci ainsi exprimé reflète, une fois de plus, l'adhésion, au moins formelle, aux valeurs professionnelles des grandes organisations internationales.

B. Les comptables et l'entreprise

Selon les dirigeants de l'OECL, l'obligation, imposée par la loi à toutes les entreprises, quelle que soit leur taille, de recourir aux services d'un expert-comptable pour certifier leurs comptes, doit beaucoup à l'efficacité de leur action et aux pressions exercées par l'Ordre.

A travers sa revue, l'Ordre manifeste un intérêt remarquable pour la comptabilité de gestion et l'audit interne. Il faut sans doute y voir le souci d'étendre le champ de compétence des experts-comptables, et de stimuler une demande susceptible d'alimenter un marché dont les professionnels

²¹ *Al-Muhâsib al-Mujâz*, n°24, avril 2005.

²² *Al-Muhâsib al-Mujâz*, n°18, avril 2004. Précédemment *International Auditing Practices Committee*. Sa mission était de définir, de manière indépendante et de sa propre autorité, des normes de haute qualité portant sur l'audit, la révision, et les autres services d'assurance, de contrôle de qualité et les services connexes, et de faciliter la convergence des normes nationales avec les normes internationales (<http://fr.ifac.org/iaasb/>).

²³ *Al-Muhâsib al-Mujâz*, n°5, avril 1999.

²⁴ *Al-Muhâsib al-Mujâz*, n°27, 3/2006.

ont besoin pour travailler²⁵. Il n'en reste pas moins que les représentants de la profession se font les promoteurs d'une représentation scientifique de la gestion dont un certain nombre d'auteurs ont montré que, loin d'être objective, cette dernière contribuait à accroître la pression sur le travail, en privilégiant des critères strictement quantitatifs pour évaluer la performance de l'entreprise (Brosnan, 2005).

La revue *al-Muhâsaba (La Comptabilité)*, porte parole officieux du syndicat des comptables, dont la publication s'est poursuivie après la création de l'Ordre, puis la revue officielle de l'Ordre, *al-Muhâsib al-Mujâz (Le Comptable agréé)*, dont la première parution date de 1998, ont publié de nombreux articles sur ces thèmes, souvent traduits ou reproduits depuis des revues américaines, canadiennes ou internationales. Ainsi, une longue étude de l'IFAC, traduite en français par la Société des Comptables du Management du Canada, présentant les concepts fondamentaux de la comptabilité de gestion, fut publiée dans le n° 8 d'*al-Muhâsib al-Mujâz*, car « les experts-comptables doivent fournir aux professionnels comptables de l'entreprise des outils et des conseils »²⁶.

Il semble que, petit à petit, ces efforts ont porté leurs fruits. Lors d'une première enquête menée en 2001, de nombreux comptables indépendants se plaignaient du fait que les entreprises ne comprenaient pas le sens de leur travail et ne recourraient aux services de l'expert-comptable que depuis que la loi avait imposé la certification du bilan par un expert. En octobre 2008, l'un d'entre eux affirmait que les choses commençaient vraiment à changer, évoquant de "grands progrès" :

Les chefs d'entreprise viennent et demandent : 'je veux réorganiser ma société', et ils demandent de l'aide et des conseils. Ça, c'est la demande des chefs d'entreprise. Ils sont conscients qu'il faut changer. Les entreprises font des alliances, il y a des achats, des joint-ventures, des partenariats, dans toutes les activités²⁷,

et de citer l'exemple, parmi ses clients, d'une entreprise ayant négocié une franchise pour représenter une grande marque américaine.

La mise en place de services d'audit interne renvoie à des enjeux différents. En 1998, le premier numéro de la revue de l'Ordre avait publié une étude non signée qui expliquait le sens et l'intérêt de ce "nouveau concept", ainsi que l'importance de l'élargissement de la mission de l'auditeur interne pour améliorer l'administration de l'entreprise²⁸. En 1999, une loi imposa aux banques de mettre en œuvre des procédures d'audit interne²⁹. La pratique commença à se développer, et en 2000, une

²⁵ *Al-Muhâsib al-Mujâz*, n°18, avril 2004.

²⁶ *Al-Muhâsib al-Mujâz*, n°5, avril 1999, p. 63.

²⁷ Entretien avec le patron d'un cabinet indépendant, Beyrouth, 3 octobre 2008.

²⁸ *Al-Muhâsib al-Mujâz*, n°1, avril 1998, p. 52-58.

²⁹ *Al-Muhâsib al-Mujâz*, n°5, avril 1999, projet de loi sur l'audit interne des banques. Entretien avec un des fondateurs de l'Association libanaise d'audit interne, 16 novembre 2007.

section libanaise de l'*Institute of Internal Auditors*³⁰ fut fondée. Elle obtint rapidement le statut d'association de droit libanais et ses effectifs progressèrent jusqu'à dépasser 130 membres en 2007. Ceux-ci dont [problème de formulation] employés dans des grandes sociétés, des banques, des compagnies d'assurances, des universités privées³¹.

Mais l'Ordre s'est aussi intéressé à cette question. En 2005, un professeur de l'Université Américaine de Beyrouth, membre actif de l'Ordre, a publié une longue étude sur le sujet³². Des sessions de formation ont été organisées sur « le rôle de l'audit interne et la gestion des risques »³³. L'Ordre s'inquiète d'ailleurs de la concurrence que la toute nouvelle Association des auditeurs internes peut représenter pour ses membres. En 2008, celle-ci travaillait à une loi visant à imposer l'obligation de créer un service d'audit interne pour les compagnies d'assurance ; elle entamait par ailleurs un pour [problème de formulation] que les responsables de ces services aient le titre de *Certified Internal Auditor*, délivré par l'IAA international.

Ces développements éclairent les polémiques qui ont agité l'Ordre dans les premières années de son existence et les ambiguïtés qui demeurent à propos de la définition de la profession, et de la place des experts-comptables³⁴ salariés dans des banques ou des grandes sociétés. Alors que le secrétaire général de l'Ordre, et avec lui nombre d'experts-comptables reconnus, ont considéré que ces derniers n'avaient pas leur place à l'Ordre³⁵, d'autres, plutôt dans les grands cabinets, ont défendu une position plus souple, plus proche, en réalité, des pratiques des associations professionnelles anglo-saxonnes :

Moi [...], j'ouvrerais le syndicat [comprendre l'Ordre] à tous ceux qui sont intéressés, pas seulement aux professionnels indépendants. Ici, quelqu'un qui ne pratique pas [comprendre qui n'exerce pas en libéral] est exclu. Aux États-Unis, je suis membre de l'AICPA³⁶, alors que je n'ai travaillé que deux ans chez Deloitte. L'audit interne n'est pas admis, or certains qui ont un niveau très élevé pourraient enrichir [l'Ordre] [...]. Quand on a créé [l'Ordre], on a admis tout le monde [...], plus tard, on a commencé à faire la distinction. Pour moi, si on n'admet pas à égalité praticiens et non praticiens, cela va affaiblir l'organisation. [...] Je ne sais pas, c'est une opinion, moi je pense qu'il faut accueillir tout le monde, surtout que maintenant, la profession n'attire plus³⁷

³⁰ IIA, dont le siège est en Floride.

³¹ Entretien cité à la note 29.

³² Youssef Sydani, in *Al-Muhâsib al-Mujâz*, n°21, 2005, p. 13-17.

³³ *Al-Muhâsib al-Mujâz*, n°30, 2007. Le même numéro publiait aussi une étude sur la gestion des risques.

³⁴ I.e. titulaires d'un titre professionnel leur permettant en principe d'être membre de l'Ordre.

³⁵ Voir Longuenesse, 2006, 2009b, 2009c.

³⁶ *American Institute of Certified Public Accountants*.

³⁷ Entretien avec le directeur de Deloitte Liban, 16 novembre 2007. Dans le vocabulaire de l'Ordre, "praticien" signifie professionnel exerçant en libéral, "non praticien", professionnel salarié.

En novembre 2007, la position du président de l'Ordre allait dans le même sens :

Dans tous les grands syndicats³⁸, on a les deux. La présence d'un "non praticien" ne s'oppose pas aux conditions de la profession. Les uns ont un rôle, les autres aussi. [...] Il y a des gens qui pensent que l'audit et la comptabilité sont des choses différentes, mais l'un ne peut se faire sans l'autre, l'auditeur doit être *certified accountant*. Donc rien n'empêche l'*accountant* et l'*auditor* d'être dans la même organisation³⁹.

Déjà, en 2004, à l'occasion d'un séminaire sur les IFRS [un mot d'explication en nbp], un intervenant commençait son exposé sur « La responsabilité du commissaire aux comptes », par une discussion fort intéressante sur une « question de vocabulaire ». Il se demandait quelle position adopter, face à la variabilité des usages d'un pays arabe à l'autre ou à l'intérieur même d'un même pays, et à la diversité des termes utilisés pour désigner celui qui exerce la profession de vérification des comptes (*tadqiq*). Il concluait en proposant de s'en tenir au terme "expert-comptable" (*khabîr muhâsaba*) consacré par le nom de l'Ordre et considéré comme synonyme de l'anglais *auditor*⁴⁰. Ce qui frappe dans ces propos, c'est la réduction de l'expertise comptable à l'audit, de la part d'un professionnel présenté par la revue comme collaborateur d'un cabinet associé au réseau anglo-saxon Horwarth et professeur d'université (mais sans préciser laquelle). On peut supposer que celui-ci était de formation anglo-saxonne, et exprimait une position dominante dans la culture professionnelle comptable anglo-saxonne, où audit et comptabilité ne sont pas vraiment distincts⁴¹.

Ce débat, à première vue byzantin, est à tout le moins révélateur d'une hésitation entre deux conceptions de la profession. La seconde (qui englobe les salariés de grandes sociétés et les auditeurs internes), correspond à une pratique spécifique au monde anglo-saxon et aux instances professionnelles internationales, ainsi qu'aux développements des métiers de la comptabilité à l'heure de la circulation accélérée des capitaux, de la multiplication des très grandes firmes multinationales, et du développement des marchés boursiers. Le débat ne se réduit certes pas à une opposition entre une économie "traditionnelle" et une économie "moderne" : on le retrou-

³⁸ L'entretien est en arabe, et le terme utilisé, *niqâba*, est utilisé indifféremment pour désigner le syndicat ou l'ordre.

³⁹ Entretien avec le président élu de l'Ordre, 16 novembre 2007.

⁴⁰ Daoud Youssef Sabah, in *Al-Muhâsib al-Mujâz*, n°24, 2005/4, p. 14-21. En Jordanie, une nouvelle loi sur la profession comptable, promulguée en 2003, a changé le nom de l'association, qui est devenue association des « comptables légaux » (abandonnant son ancienne dénomination d'association des professionnels de l'audit - *tadqiq*) et englobe désormais les directeurs financiers et auditeurs internes. Voir Longuenesse, 2009c.

⁴¹ Affirmation évidemment trop rapide, faute de place pour être plus nuancée. Pour une discussion un peu plus subtile de la différence entre tradition anglo-saxonne, qui associe ces deux pratiques, et tradition française, qui distingue une profession d'expert-comptable et une profession de commissaire aux comptes, voir les travaux de Carlos Ramirez (2001, 2003, 2005)

ve, sous des formes variables, dans d'autres pays, y compris la France. Il renvoie aussi à des cultures professionnelles différentes. Au Liban, il n'a de sens qu'en lien avec la réalité de l'économie et de la société, mais aussi de l'état du marché des [de certains ?] services professionnels.

IV. Conclusion

Le poids croissant des grands cabinets d'audit se fait sentir au Liban à l'égal de ce qui se passe ailleurs dans le monde. Ceux-ci contribuent à promouvoir les pratiques, les normes et les standards dominants sur un marché mondial soumis aux intérêts des marchés financiers, au moment où la privatisation des entreprises et des services publics (et l'appel aux investissements étrangers) est à l'ordre du jour (El Daif, 2005). Le modèle professionnel qu'ils diffusent jouit du prestige de la puissance et de l'argent pour les jeunes générations de diplômés des facultés de commerce et de gestion. Mais il suscite aussi des résistances. D'où leur position souvent prudente vis-à-vis des associations professionnelles.

Plus subtilement, la profession (ou plus exactement ses représentants officiels) se fait aussi le relais d'une conception "moderne" et "efficace" de l'entreprise bien gérée, grâce à une science comptable, une connaissance des techniques et des normes qui lui sont associées, dont ses membres sont porteurs.

Son action n'est pas sans résultat. D'une part, certains témoignages laissent penser que les comportements des entrepreneurs évoluent. Les résistances à la "modernisation", dont quelques experts-comptables témoignaient au début des années 2000, seraient aujourd'hui en recul grâce à l'arrivée d'une nouvelle génération d'entrepreneurs formés dans les écoles de commerce et les facultés de gestion. D'autre part, les pratiques de gestion dans les sociétés financières, banques, assurances, qui représentent l'activité dominante dans le secteur moderne de l'économie libanaise, se rapprochent des pratiques internationales.

Si les enjeux ne sont évidemment pas les mêmes, dans les deux cas (les petites entreprises qui se modernisent ou les banques qui adoptent l'audit interne et l'analyse des risques), l'ouverture ancienne de l'économie libanaise et sa dépendance croissante à l'égard de l'extérieur⁴² poussent dans le sens d'une harmonisation des pratiques avec les exigences des marchés internationaux. L'idée d'un développement fondé sur les exportations est d'autant plus facilement admise que le marché libanais est très petit et étroitement imbriqué au marché régional moyen-oriental. Les banques et

⁴² La balance des paiements du Liban n'est en effet équilibrée que grâce aux remises [de quoi s'agit-il ?] des émigrés, qui représentaient 22,4% du PIB en 2005 (elles avaient explosé pendant la guerre civile, mais étaient redescendues à 10% en 1995, chiffres de la banque mondiale, cités par Jaulin, 2009). En 2004, le déséquilibre de la balance commerciale était en revanche abyssal, les importations étaient 4 fois supérieures aux exportations et le déficit commercial représentait un tiers du PIB (FEMISE, 2005). Les investissements directs à l'étranger (IDE) relativement faibles jusqu'en 2002, ont connu une croissance très forte à partir de 2003. La dette externe a continué à croître, et a atteint 90% du PIB en 2004.

les sociétés d'assurances libanaises sont présentes hors du Liban et sont en train de pénétrer rapidement le marché du grand voisin syrien.

Pourtant, le nombre de sociétés cotées à la bourse de Beyrouth stagne désespérément alors les responsables de cette dernière prévoyaient en 1996 de le multiplier par quatre : on est bien loin du mot d'ordre d'entrée en bourse des PME, et le capitalisme libanais a du mal à se départir d'une tradition de capitalisme familial⁴³. A cela s'ajoute le blocage du système politique, paralysé par la recherche de l'équilibre entre la représentation des communautés confessionnelles. Le retard accusé par le programme de privatisation, plus qu'à une opposition de caractère social ou idéologique, est imputable à des résistances souvent liées au contrôle de tel ou tel service public par un chef politique, qui l'utilise pour « rendre des services » à son électorat. Dans le même temps, le poids des activités économiques informelles, plus ou moins déclarées et contrôlées, toujours important, se double d'une tendance au développement de formes d'emploi au noir dans les entreprises formelles (Aita, 2008 :73). Dans tous les cas, le recrutement de main d'œuvre est dominé par des logiques de type patrimonial, dans une société massivement segmentée par les appartenances familiales et communautaires. Enfin, le désengagement de l'État qu'entraîne la politique de libéralisation ne peut que favoriser, à son tour, le recours aux solidarités locales ou familiales et donc renforcer ces mêmes logiques.

On est alors en droit de se demander si la diffusion des pratiques modernes de gestion n'est pas en partie illusoire, et si l'on n'assiste pas plutôt, simultanément, à un déplacement des frontières entre “moderne” et “traditionnel”, et à une aggravation du clivage entre “petits” et “grands”, entre marché fermé sur le local, et marché ouvert à l'international.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

ABOU CHAKRA W.,

1985 *Essentials in the Lebanese Accounting Systems*, Mattar Abou Chakra & Co, Alexander Grant Mattar & Co, Beirut.

AITA S.,

2008 *Emploi et droit du travail dans les pays arabes méditerranéens*, Madrid, Fondation Paz y Solidaridad Serafin Aliaga.

BEN MAHMOUD F.,

2002 “Le rôle des Palestiniens dans le secteur financier au Liban, 1948-1967”, *Revue d'Etudes Palestiniennes*, 82, pp.80-95.

BEYHUM N. (dir.)

1994 *Reconstruire Beyrouth*, Lyon, MOM.

BOYER R.,

2004 *Une théorie du capitalisme est-elle possible*, Paris, Odile Jacob.

BROSNAN P.,

⁴³ Ainsi, sur la soixantaine de banques libanaises, seule une dizaine est cotée en bourse.

R. S. & A., 2009/2 – *Les dispositifs de gestion d'un contexte à l'autre...*

2005 “La comptabilité de gestion, une technologie invisible”, *Travail et emploi*, n°103, pp.7-20.

CARAMANIS C.,

1999 “International accounting firms versus indigenous auditors: intraprofessional conflict in the Greek auditing profession, 1990-1993”, *Critical Perspectives on Accounting*, 10, pp.153-196.

CORM G.,

2005 *Le Liban, Histoire et société*, Paris, La Découverte.

ECONOMIC RESEARCH FORUM (ERF),

2000 *Economic Trends in the MENA Region*, Cairo.

EL DAÏF E.

2005 *Privatisation et développement : le cas du Liban*, Mémoire de master en administration publique, Strasbourg, ENA.

FEMISE,

2005 *Profil Pays, Liban*, Institut de la Méditerranée, Economic Research Forum, Marseille, novembre 2005 (Rapport coordonné par J.-L. Reiffers)

JAULIN T.,

2009 *L'Etat libanais et sa diaspora, Enjeux confessionnels, usages politiques et dynamiques économiques*, Thèse de doctorat, Université d'Aix-Marseille III.

JOHNSON T.,

1973 “Imperialism and the Professions. Notes on the Development of Professional Occupations in Britains's Colonies and the New States”, in HALMOS P. (ed.), *Professionalisation and Social Change*, Keele, Staffordshire, pp.281-309.

1982 “The state and the professions: peculiarities of the British”, in GIDDENS A., MACKENZIE G., *Social class and the division of labour*, New York, Cambridge University Press, pp.186-208.

LONGUENESSE E.,

2002 “Pour une histoire de la profession comptable au Liban, entre influences étrangères et dynamiques endogènes”, *Travaux et jours*, 69, pp.131-161.

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

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

2009a “L’histoire des comptables égyptiens, les avatars d’un groupe professionnel”, in DEMAZIERE D., GADEA Ch., *Sociologie des groupes professionnels*, Paris, La Découverte.

2009b “Experts-comptables ou *certified accountants* : la difficile invention d’une profession dans le Liban d’après-guerre”, in BOUSSARD V., DEMAZIERE D., MILBURN Ph. (dir.), *Heurs et malheurs du professionnalisme*, Rennes, PUR.

2009c “Territoires professionnels en question”, *Sociologie du Travail*, 3.

MACDONALD K.

1995 *The Sociology of professions*, London, Sage Publications.

METZGER J.-L., BENEDETTO M.,

2008 *Gestion et sociétés, Regards sociologiques*, Paris, L’Harmattan, Logiques sociales.

NABA R.,

2000 *Rafic Hariri, Un homme d'affaires premier ministre*, Paris, L’Harmattan.

PEREZ R.,

2003 *La gouvernance de l’entreprise*, Paris, La Découverte, Repères.

RAMIREZ C.,

2001 “Understanding social closure in its cultural context: accounting practitioners in France (1920-1939)”, *Accounting, organizations and Society*, 26, pp.391-418.

2003 “Du commissariat aux comptes à l’audit”, *ARSS*, vol. 146/1, pp.62-79.

2005 *Contribution à une théorie des modèles professionnels*, Paris, EHESS, thèse de sociologie.

VEYNE P.,

1976 *Le pain et le cirque. Sociologie historique d’un pluralisme politique*, Seuil, Coll. Points Histoire.

Al-Muhâsib al-Mujâz (Le comptable agréé), revue de l’OECL

Al-Muhâsaba (La Comptabilité), revue indépendante de comptabilité publiée au Liban

World Bank/International Monetary Fund, Report on the observance of Standards and Codes (ROSC), 2002, *Egypt – Accounting and auditing*

2003, *Lebanon – Accounting and Auditing*

2004, *Corporate Governance Country Assessment, Egypt*