



**HAL**  
open science

# Batailles professionnelles et enjeux politiques. Avocats et experts comptables dans la Tunisie pré et post-révolutionnaire

Eric Gobe, Wafa Khlif

## ► To cite this version:

Eric Gobe, Wafa Khlif. Batailles professionnelles et enjeux politiques. Avocats et experts comptables dans la Tunisie pré et post-révolutionnaire: Batailles professionnelles et enjeux politiques: avocats et experts comptables dans la Tunisie pré et post-révolutionnaire. *Revue des Mondes Musulmans et de la Méditerranée*, 2015, La nationalité dans le monde arabe des années 1830 aux années 1960, 137, 10.4000/remmm.8538 . halshs-01214255

**HAL Id: halshs-01214255**

**<https://shs.hal.science/halshs-01214255>**

Submitted on 11 Oct 2015

**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.

# Batailles professionnelles et enjeux politiques : avocats et experts comptables dans la Tunisie pré et post-révolutionnaire

Éric Gobe\* et Wafa Khlif\*\*

Le 14 janvier 2011, le président Ben Ali quittait la Tunisie après 23 ans d'exercice d'un pouvoir autoritaire et près d'un mois de mouvements protestataires. Ce fait éminemment politique semble bien éloigné des questions concernant les rapports entre deux professions libérales réglementées, les experts comptables (EC) et les avocats. Ces apparences sont trompeuses : les professions établies (libérales dans la formulation françaises) sont sans cesse confrontées à l'État et leurs relations avec ce dernier peuvent être amenées, en fonction de la configuration des relations de pouvoir, à se politiser. Eliot Freidson (2001 : 134) insiste, dans ses travaux les plus récents, sur le fait que les professions ont un rapport spécifique avec l'État dans la mesure où ce sont ses institutions qui « créent et garantissent les éléments essentiels du professionnalisme »<sup>1</sup>. L'État est la « clé » qui permet à la profession « d'établir, de légitimer et d'imposer une position de monopole » (Dezaly et Garth 2010 : 252). L'autonomie professionnelle est impensable indépendamment de l'hétéronomie du contrôle de l'État.

Aussi, mettrons-nous l'accent sur le rôle du pouvoir politique et sur la manière dont il a arbitré entre différents intérêts professionnels en fonction des logiques répondant aux nécessités de la pérennisation d'un régime politique autoritaire, celui de Ben Ali. Les relations politiques et les rapports de force entre les différents acteurs, *i.e.* les gouvernants, les instances ordinales, les différents segments du barreau et les autres professions, plus particulièrement les EC, ont contribué aux divers découpages, redécoupages, création et disparition de territoires professionnels.

La légitimité de l'occupation de certains domaines d'activité par les EC et les avocats a donné lieu à d'intenses batailles territoriales. De manière générale, dans la Tunisie de Ben Ali, le positionnement des gouvernants vis-à-vis des EC et des avocats a été favorable aux premiers au détriment des seconds. Les EC ont plutôt été choyés par le pouvoir Ben Ali qui a eu régulièrement recours à leur expertise<sup>2</sup> pour conduire les

---

\* Directeur de recherche au CNRS, IREMAM, Aix-en-Provence

\*\* Professeur de gestion, HdR en comptabilité, Université de Toulouse, Toulouse Business School, Campus Barcelone (ESEC)

<sup>1</sup> La profession est impensable sans la reconnaissance et la légitimité que lui accorde l'État. Freidson définit en dernière instance la division du travail dans laquelle s'inscrit la profession et règle les conflits qui peuvent surgir à propos de sa définition ; il défend les frontières du territoire professionnel contre les éventuels concurrents ; il légitime le lien entre enseignement supérieur, diplôme et formation du professionnel ; il accorde du crédit à l'idéologie produite par les représentants de la profession.

<sup>2</sup> Voire à leur signature dans la mesure où le régime avait besoin de leur caution pour accéder aux lignes de crédits du Plan d'ajustement structurel (PAS) et des différents programmes internationaux d'aide économique.

politiques économiques de libéralisation et de privatisation. À l’opposé, les seconds, perçus comme des professionnels frondeurs et contestataires de l’ordre autoritaire, ont souvent vu une fin de non-recevoir adressée à leurs revendications.

Autrement dit, le régime politique a utilisé les enjeux se rapportant à la question de la délimitation des frontières professionnelles comme un moyen de mettre au pas l’Ordre des avocats. La chute de Ben Ali a largement changé la donne : l’implication du barreau pendant le mouvement protestataire a doté les instances ordinales (le bâtonnier et le conseil de l’ordre) d’un fort capital politique qui leur ont permis de se positionner dans la Tunisie de la transition post-Ben Ali en un nouveau pouvoir professionnel (Abbott 1988 : 136)<sup>3</sup> face aux EC.

Aussi, après avoir décrit la manière dont se sont organisés et structurés les deux professions dans la Tunisie pré-révolutionnaire (I), nous nous intéresserons aux batailles professionnelles que se sont livrés avocats et EC sous la présidence Ben Ali (II), puis nous aborderons les questions du redécoupage territorial et de l’affirmation du pouvoir professionnel des avocats au détriment des professions du chiffre dans la Tunisie post-Ben Ali (III).

## 1. Organisation et formes d’exercice des experts comptables et des avocats

### Les enquêtes

Les deux enquêtes, respectivement sur les EC et les avocats, se sont déroulées concomitamment et indépendamment l’une de l’autre dans les dernières années de la présidence Ben Ali. C’est donc *a posteriori* et au regard de résultats des enquêtes faisant ressortir le caractère central de la question se rapportant aux frontières entre professions réglementées que nous sommes intéressés aux rapports entre les EC et les avocats. L’enquête quantitative sur les avocats (2008-2009) a été effectuée auprès d’un échantillon de 626 avocats (environ 10 % de la population des avocats en 2008) représentatif des grandes agglomérations qui concentrent à elles seules plus de 90 % des avocats. Le questionnaire se structurait autour du domaine d’activité de l’avocat, de son travail, de sa clientèle et de l’organisation de son cabinet. Les questions formulées abordaient également la thématique de la concurrence des autres professions, notamment des EC. Par ailleurs, de la fin 2005 à 2009, des entretiens qualitatifs (85) ont été conduits et des récits se rapportant à la pratique professionnelle des avocats et à leur perception de la situation de la profession, ont été recueillis. L’objectif des deux types d’enquête était d’obtenir des données permettant de comprendre les logiques politique, économique et sociale régissant le fonctionnement de l’avocature dans un régime autoritaire.

La recherche sur les EC, qui articule également approches quantitative et qualitative, avait les mêmes visées que le travail sur les avocats. L’enquête quantitative (2008-2009) a été effectuée auprès de 200 EC tunisiens diplômés et stagiaires (19 % du total de la population en Tunisie) représentatif des grandes agglomérations qui concentrent à 96 % des EC. Le questionnaire s’articulait, comme celui concernant les avocats, autour du domaine d’activité, du travail et de l’organisation des cabinets d’expertise comptable. Quant à l’enquête qualitative, elle a été conduite auprès de 13 des 14 présidents de l’Ordre des experts comptables tunisiens entre 2008 et 2012. Elle se centrait, plus particulièrement, sur l’histoire de la constitution et du développement de la profession en relation avec l’État, ainsi que sur la question de la définition du champ d’activité de l’EC tunisien.

<sup>3</sup> C’est-à-dire la capacité d’une profession à faire reconnaître par l’État un domaine d’activité comme un territoire professionnel exclusif sur lequel il dispose d’un monopole.

Les deux professions ont des trajectoires sociohistoriques très différentes. Les experts comptables constituent une profession dont l'émergence en Tunisie est beaucoup plus récente que l'avocature. Elle a pris sa forme actuelle dans les années 1980, à la fin du règne de Bourguiba. Plus précisément, le plan d'ajustement structurel imposé à la Tunisie par le FMI en 1986 a contribué à asseoir la légitimité professionnelle des EC et à stabiliser les formes d'exercice de l'expertise comptable : la réforme de la fiscalité exigée par les institutions financières internationales a nécessité la mise en place d'un nouveau cadre fiscal, tandis que la reformulation du droit des sociétés asseyait la mise en œuvre d'un contrôle de la comptabilité des entreprises effectué par un « professionnel comptable » « indépendant et compétent ».

Née avec la colonisation, l'avocature en Tunisie est, quant à elle, une profession, ancienne. À l'indépendance, les gouvernants tunisiens, la plupart avocats formés dans les facultés françaises, ont donné aux instances représentatives de la profession des prérogatives de puissance publique. Aussi le nouvel État tunisien, en énonçant des normes et des règles consacrant l'autonomie de la profession et l'héritage libéral du barreau français, a-t-il pérennisé un modèle professionnel dont certains éléments se sont révélés antinomiques de sa logique de fonctionnement autoritaire, aussi bien sous la présidence de Bourguiba que celle de Ben Ali.

### **1.1. Les EC tunisiens : une trajectoire historique sous tutelle de l'État**

D'un point de vue organisationnel, la loi de 1982 sur la profession a créé un Ordre des experts comptables tunisiens (OECT) placés sous la tutelle directe du ministère des Finances. Ce texte juridique qui régit l'exercice de l'expertise comptable est le fruit, d'une part, de la compétition entre comptables agréés-commissaires aux comptes<sup>4</sup> et titulaires d'un diplôme d'expert-comptable et, d'autre part, de la volonté des gouvernants, notamment du ministre des Finances de l'époque, Mansour Moalla, de créer, selon ses propres paroles, un corps de « chevaliers blancs » ; commissaires aux comptes compétents et dévoués à l'État.

Aussi, la loi de 1982 crée-t-elle un « véritable monstre à deux têtes »<sup>5</sup> : le texte rend incompatible l'exercice du commissariat aux comptes et de l'expertise comptable. Il prévoit l'existence de deux tableaux tout en créant un titre unique d'expert-comptable donnant le droit aux comptables agréés-commissaires aux comptes<sup>6</sup> de se prévaloir du titre d'EC. Mais ce dualisme professionnel montre rapidement ses limites. Les inscrits au tableau de l'expertise comptable, non autorisés à pratiquer l'audit, sont directement concurrencés par les comptables, alors que certains EC contournent la loi et exercent les deux fonctions en créant un cabinet en leur nom et un autre à celui d'un proche. Les

---

<sup>4</sup> Dans les années 1970, le marché de la comptabilité était tenu par une majorité de non diplômés de l'enseignement supérieur qui exerçaient en libéral. La vingtaine d'EC présents en Tunisie à la fin de la décennie 1970 avaient obtenu leur diplôme en grande majorité en France et voulaient se différencier des comptables considérés comme incompetents pour traiter de questions complexes. En outre, le commissariat au compte était assuré par quelques fonctionnaires, notamment de la Banque centrale et du ministère des Finances, par les comptables des grandes entreprises pétrolières et agro-alimentaires et les comptables agréés commissaire aux comptes exerçant à titre libéral.

<sup>5</sup> Entretien auteur avec MOU, Tunis, 12 janvier 2008.

<sup>6</sup> Tout au moins ceux qui ont suivi la procédure prévue par les mesures transitoires destinées à leur permettre d'obtenir le titre d'expert-comptable.

inscrits au tableau des EC dénoncent également la rente de situation dont bénéficient les commissaires aux comptes qui ont accès aux marchés de l'audit public. Une telle situation engendre de considérables tensions au sein de l'Ordre qui vont perdurer jusqu'à l'arrivée au pouvoir du président Ben Ali.

Avec la loi de 1988, les pouvoirs publics mettent fin à ce dualisme professionnel en autorisant l'unification des deux collèges et en attribuant à l'ensemble de la profession le monopole du commissariat aux comptes des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC). Cette loi et les textes complémentaires qui l'accompagnent détaillent le rôle joué par l'autorité de tutelle, *i.e.* le ministère des Finances. Ce dernier exerce un contrôle étroit sur les instances dirigeantes de l'OECT : il dispose d'un représentant permanent en la personne d'un commissaire du gouvernement qui assiste aux réunions du conseil de l'ordre, de l'assemblée générale, de la commission de contrôle et de la chambre de discipline. Par ailleurs, deux fonctionnaires du ministère siègent dans la chambre de discipline, ainsi qu'au sein de la commission de contrôle présidée par l'un desdits fonctionnaires. Il a, en outre, le pouvoir d'approbation de l'ordre du jour du conseil et la possibilité de le convoquer ainsi que d'inscrire des questions à l'ordre du jour<sup>7</sup>. Cette forte tutelle était acceptée, voire revendiquée par les dirigeants de l'Ordre au motif qu'elle se serait transformée *in fine* en une relation privilégiée de partenariat entre EC et gouvernants pour le bien du pays<sup>8</sup>.

Les textes juridiques régissant la profession précisent également les missions de l'expert-comptable qui sont définies de manière vague : il est chargé d'« organiser, de vérifier, de redresser, d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail ». Une telle formulation donne la possibilité aux experts comptables de disposer d'un large domaine d'activités. Ils remplissent trois grandes catégories de tâches. Environ les deux-tiers d'entre eux s'occupent de travaux reliés directement à la comptabilité (tenue et révision des comptes). Ensuite, ils effectuent des tâches d'accompagnement des entreprises (conseil, consultations juridiques, fiscales, export etc.). En dernier lieu et dans une moindre mesure, ils fournissent des services de support et d'aide en interne aux entreprises (calcul des coûts, mise en place de systèmes ou d'outils, etc.)

Même si l'expertise comptable a connu, à l'instar des autres professions libérales tunisiennes, un phénomène de massification<sup>9</sup>, l'accès à la profession demeure très sélectif : sur les dix dernières années seulement 3 % des candidats à l'examen de la révision comptable – unique voie au diplôme d'expertise comptable – le réussissent. L'Ordre, qui comprend en 2011 736 inscrits, a connu une croissance de ses effectifs de 11 % l'an depuis sa création. La profession continue à fonctionner selon un modèle libéral (57 % des EC inscrits à l'Ordre exercent en indépendant ou associés avec des

---

<sup>7</sup> Par ailleurs, le commissaire du gouvernement dispose d'une voix prépondérante en cas d'égalité des votes. Outre son implication directe dans la gestion de l'Ordre, le ministère des Finances arrête le barème des honoraires des experts comptables et donne son approbation à la liste des experts comptables en exercice, au code des devoirs professionnels ainsi qu'au règlement interne.

<sup>8</sup> Entretien auteur avec NOUG, le 18 avril 2008.

<sup>9</sup> Entre 1973, année de la création d'un premier cycle d'études universitaires d'expertise comptable, et 2010 on est passé de deux tunisiens EC formés en France à 1 000 diplômés issus pour la plupart des établissements universitaires tunisiens (chiffres du ministère de l'Enseignement supérieur).

confrères), mais la salarisation progresse, notamment dans les tranches les plus jeunes des EC<sup>10</sup>.

Il est à noter qu'une partie de la population salariée n'est pas inscrite à l'OECT : elle travaille au sein des grandes entreprises tunisiennes ou étrangères. Depuis 2002, les sociétés d'EC ont le droit d'ouvrir leur capital à d'autres professionnels à hauteur de 25 %, à condition que ces derniers soient salariés du cabinet.

Le segment dominant de la profession est constitué par les EC labellisés par les big<sup>11</sup>. Attirés par la mise en place des premiers plans de privatisation, les multinationales de la comptabilité se sont installées sur le territoire tunisien *via* les cabinets locaux les plus importants<sup>12</sup> : ils génèrent aujourd'hui les plus gros chiffres d'affaires des cabinets d'EC<sup>13</sup> et leurs premiers principaux associés ont tous été à un moment ou un autre de leur carrière professionnelle président de l'OECT ou membre du conseil de l'ordre. Ils contrôlent la majeure partie du marché et ont pour clients les firmes multinationales, les grands groupes industriels et commerciaux locaux et les grandes banques publiques et privées de Tunisie.

Si les avocats fonctionnent, comme les experts comptables, selon un modèle libéral, il existe des différences notables dans l'histoire et la structuration sociale des deux professions.

## **1.2 Les avocats tunisiens : massification d'une profession en crise**

Au cours de ces vingt dernières années, la profession a été marquée par une très forte massification. Le barreau a connu pendant le « règne » du président Ben Ali une croissance continue et quasi-exponentielle de ses effectifs. De 1991 à 2011, l'effectif du barreau a été multiplié par près de 6 passant d'environ 1 400 à 8 000 membres, alors que sur la même période la population active totale a été multipliée par 1,6 (passant d'environ 2,3 millions d'individus à un peu plus de 3,7 millions)<sup>14</sup>. En trois ans, entre juin 2008 et juin 2011, le barreau a vu l'inscription de 1 500 avocats supplémentaires.

Le caractère peu sélectif de la filière explique le fort accroissement du nombre d'arrivants. En effet, il existait jusqu'en 2008 deux voies pour accéder à la profession : la voie classique du CAPA, c'est-à-dire le certificat d'aptitude à la profession d'avocat, examen passé directement après la maîtrise, et aussi celle du DEA/mastère. Or, cette dernière a été rendue plus aisée par la multiplication des troisièmes cycles de droit en Tunisie. Aussi, au cours des quinze dernières années, l'accès à l'avocature s'est fait principalement par l'obtention d'un diplôme de troisième cycle en droit (70 %), alors qu'entre 1985 et 1994, près des deux-tiers des candidats au barreau avaient pu s'inscrire après avoir réussi le CAPA (64 %).

---

<sup>10</sup> Le modèle professionnel tunisien est proche de celui du « modèle français du praticien notable ». Cf. Carlos Ramirez (2005).

<sup>11</sup> C'est le terme généralement utilisé dans la profession, comme dans le monde journalistique et scientifique, pour désigner les firmes multinationales qui dominent le marché international de l'audit et du conseil (Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG et Price Waterhouse Cooper).

<sup>12</sup> La profession étant réservée aux nationaux et les cabinets exerçant en libéral ne pouvant constituer de partenariats avec des étrangers, c'est la formule de la franchise qui a été adoptée. Les cabinets franchisés doivent suivre le cahier des charges définis par les différentes « big ».

<sup>13</sup> Selon les différents présidents de l'OECT, ils contrôleraient de 60 à 70 % du marché.

<sup>14</sup> 7 759 en juin 2011. Cf. Ordre national des avocats (2011).

Les avocats pratiquent toujours massivement à titre individuel (90 % d'entre eux). Le nombre de sociétés d'avocats est très faible (autour d'une centaine en 2010) et concerne un peu plus de 5 % du total des avocats. Ces petites sociétés professionnelles d'avocats n'ont pas d'avocats collaborateurs à leur service et comptent un nombre infime de salariés : 78 % d'entre elles ont de 1 à 4 employés.

L'immense majorité des avocats tunisiens sont des généralistes qui représentent à la fois des clients individuels et, dans une moindre mesure, des entreprises. Ils pratiquent la plupart des domaines du droit et seul un cinquième d'entre eux se considère comme des spécialistes. L'opposition entre avocats généralistes et spécialistes et surtout, entre les praticiens des affaires et les autres, est structurante de la hiérarchisation du barreau tunisien en termes de revenus. Elle est la conséquence du type de clientèle et du domaine de droit pratiqué. La spécialité dominante est le droit des affaires (plus de la moitié des spécialistes), c'est-à-dire la discipline du droit qui permet aux avocats de se situer au sommet de la hiérarchie des chiffres d'affaires. Ce faisant, les avocats spécialisés dans le droit des affaires constituent le segment dominant du barreau.

En 2008, les stagiaires constituaient, près de 40 % de la population des avocats, état de fait qui a contribué à alimenter le discours sur la pression que les jeunes avocats exerceraient sur le marché des services juridiques<sup>15</sup>. Les difficultés économiques de ces jeunes arrivés en masse dans la profession ont contribué à alimenter dans les instances dirigeantes de l'ordre et dans le « bas barreau » tunisien le sentiment que le régime de Ben Ali pour des raisons politiques voulait « affamer » les avocats et affaiblir une profession perçue comme dangereuse par le pouvoir autoritaire<sup>16</sup>. Seule « barreau du parti-État », le Rassemblement constitutionnel démocratique (RCD), gratifié de multiples avantages matériels et symboliques, soutenait le pouvoir en place (Gobe 2011)<sup>17</sup>.

Dans ce contexte, les experts comptables ont été perçus par les porte-parole de l'avocature comme une profession choyée par les gouvernants. Aux classiques querelles de cousinage entre « deux catégories de praticiens des affaires à la fois concurrentes et complémentaires » (Dezalay 1993), s'est surimposée la logique de fonctionnement d'un régime autoritaire soucieux de s'appuyer, dans la conduite de sa politique économique, sur l'expertise comptable et désireux de rogner l'autonomie et le domaine d'activité de l'avocature.

---

<sup>15</sup> Le caractère peu sélectif de la filière jusqu'à la fin des années 2000 explique le fort accroissement du nombre d'arrivants. En effet, il existait jusqu'en 2008 deux voies pour accéder à la profession : la voie classique du CAPA, c'est-à-dire le certificat d'aptitude à la profession d'avocat, examen passé directement après la maîtrise, et aussi celle du DEA/mastère de droit dont le nombre s'est fortement accru au cours des 20 dernières années.

<sup>16</sup> Le régime de Ben Ali avait une conscience aigüe de la proximité fonctionnelle du politique de l'avocature, elle-même liée à l'exercice des droits de la défense dans les procédures judiciaires.

<sup>17</sup> Comprenant environ 500 membres en 2009, les avocats du RCD disposaient sous la présidence Ben Ali du quasi-monopole du contentieux des administrations entreprises publiques. Ils ont, après la fuite de Ben Ali, officiellement perdu le monopole du contentieux des institutions étatiques, le gouvernement de transition ayant pris une circulaire donnant aux PDG des entités publiques la liberté de choisir leurs avocats.

## 2. Je t'aime moi non plus : la concurrence entre avocats et experts comptables en régime autoritaire

De manière générale, jusqu'à la chute du régime de Ben Ali, les instances ordinaires du barreau ont revendiqué la mise en œuvre d'une politique qui permette aux avocats d'augmenter leur potentiel d'acquisition de ressources matérielles en élargissant leur territoire professionnel. Ce faisant, les avocats ont exigé la constitution d'un territoire professionnel exclusif : il s'agissait alors d'en assurer le contrôle par un discours ayant pour objectif d'établir le caractère naturel et nécessaire de leur expertise sur cet espace social (Dezalay 1992 : 174). Pour autant, les divers segments de la profession n'ont pas la même perception des professions concurrentes.

### 2.1. La perception des EC par les avocats : entre dénonciation et ambivalence

Les avocats d'affaires considèrent l'EC, comme celui qui vient « braconner » sur leur territoire professionnel (tableau 1).

*Tableau 1. Les professions perçues comme concurrentes selon que l'avocat est généraliste ou spécialiste. Les pourcentages ne s'additionnent pas (n = 531)*

	Généraliste	Spécialiste	Total
<b>Notaire, huissier, écrivain public</b>	<b>44</b>	<b>23</b>	<b>40</b>
<b>Expert-comptable</b>	<b>29</b>	<b>50</b>	<b>33</b>
Conseiller juridique	37	26	33
Conseiller fiscal			
Courtiers, greffier, clerks d'avocats	8	4	7
Administration	6	3	6
Société de recouvrement, agent immobilier	4	3	4
Autre	3	0	2

Source : Enquête auteur 2008-2009

Dans le discours des avocats tunisiens, comme dans celui tenu par les professionnels de la défense d'autres pays, l'expert-comptable est le « diable folklorique » ou le « diable populaire (Folk devil) » (Sugarman 1995 : 227), celui qui vient occuper l'espace professionnel laissé en jachère par les avocats<sup>18</sup>.

L'obligation pour les sociétés commerciales d'une certaine envergure d'avoir recours à un commissaire aux comptes choisi parmi les comptables et les EC<sup>19</sup> a incité les anciens bâtonniers et les candidats au bâtonnat en 2010, dans le cadre d'un

<sup>18</sup> « Ils profitent du vide laissé par les avocats en matière de conseils juridiques ». Entretien auteur avec SAM, avocat d'affaires à la Cour de cassation exerçant à titre individuel, Tunis, 8 octobre 2008.

<sup>19</sup> Les sociétés commerciales sont tenues de désigner un commissaire aux comptes lorsque deux limites chiffrées concernant le bilan total (100 000 DT), le nombre d'employés (10), le total produit hors taxe (300 000 DT) sont atteintes ou dépassées. Il peut être un comptable inscrit à la Compagnie des comptables de Tunisie ou un expert-comptable au tableau de l'Ordre des experts comptables. Si les sociétés commerciales rentrent dans le cadre de deux au moins des critères quantitatifs suivants (un total bilan de 500 000 dollars, un nombre d'employés de 30 personnes ou un total produit hors taxe de 2 000 000 DT), elles doivent faire appel à un commissaire aux comptes expert-comptable. Cf. Tunisie : Désignation des commissaires aux comptes, <http://www.audinet-conseil.com/news/article.php?id=755>, 3 octobre 2006.



raisonnement par analogie, à revendiquer le recours obligatoire à un conseiller juridique pour les entreprises générant un chiffre d'affaires qui serait suffisamment élevé et dont le montant serait fixé par les autorités<sup>20</sup>.

Dénonçant le conservatisme du « bas barreau », les avocats d'affaires les plus importants du pays souhaiteraient pouvoir s'associer officiellement dans le cadre des sociétés d'avocat avec les experts comptables et donc créer des firmes à l'image de celles du monde occidental<sup>21</sup>. Autrement dit, les spécialistes des affaires exprimaient ainsi une ambivalence à l'égard des EC, certes accusés d'empiéter sur les prérogatives de l'avocat en faisant du conseil juridique et en établissant des statuts de société, mais qui sont aussi des professionnels avec lequel il convient de collaborer.

À la fin des années 1990, les avocats d'affaires avaient proposé que la loi créant des sociétés professionnelles d'avocats autorise l'ouverture du capital aux non-avocats, plus particulièrement aux experts comptables et aux notaires dans le cadre d'une participation limitée au capital.

Cette proposition a été bien plutôt bien accueillie par la majorité des EC qui y ont vu l'occasion de créer des synergies avec les professionnels de la défense, notamment dans le domaine du contentieux qui relève de la compétence exclusive de l'avocat. Sûrs de leur savoir comptable, ils ne voyaient que des avantages à entrer dans le capital des sociétés d'avocat. Une minorité au sein de l'OECT a exprimé sa réticence en faisant valoir que l'association avec les avocats créerait d'inévitables chevauchements de compétences et donnerait la possibilité aux défenseurs de « grignoter » clandestinement des parts de marché aux EC<sup>22</sup>.

Mais en fait cette proposition s'est heurtée à l'opposition des défenseurs de la « noblesse » de l'avocature, autrement dit à la fraction du barreau qui a bâti sa légitimité sociale sur la dénégation du marché : les instances ordinales et de la majorité du barreau l'ont rejeté au motif qu'elle transformerait l'avocat en un serviteur du capital (Azam, 1997). Ces avocats ont refusé un texte, qui selon eux, aurait converti des « avocats libres » en des salariés dépendant du capital.

La concurrence des EC est dénoncée régulièrement par les instances ordinales : considérant que la rédaction des statuts des sociétés devrait relever exclusivement de l'avocat, elles veulent exclure les experts comptables de ce champ d'activité. *In fine*, la revendication formulée par les instances ordinales de disposer du monopole de la rédaction du statut des sociétés est repoussée par les pouvoirs publics au motif que les EC sont tout à fait compétents en la matière.

## **2.2. Les formes de l'hégémonie des EC dans le domaine juridique**

Les EC se considèrent comme tout à fait aptes à prodiguer des conseils juridiques. Plus de 70 % des experts comptables déclarent maîtriser les savoirs juridiques et que le droit des sociétés fait « naturellement » partie du domaine de leur expertise (tableau2).

---

<sup>20</sup> « Il faut obliger les sociétés commerciales à partir d'un certain capital à avoir un avocat conseil à l'image des experts comptables ». Entretien auteur avec Charfeddine Dhrif, avocat à la Cour de cassation, Tunis, 2 décembre 2009.

<sup>21</sup> Entretien auteur avec TCB, Sfax, 6 octobre 2009, avocat d'affaires à la Cour de cassation.

<sup>22</sup> Entretien auteur avec NAB, 12 octobre 2012.

*Tableau 2. Les compétences déclarées par les experts comptables, les pourcentages ne s'additionnent pas, (n =200)*

Comptables	180	95 %
Fiscales	164	87 %
Financières	135	71 %
Juridiques	135	71 %
Stratégiques	52	28 %

Source : Enquête auteur 2008-2009

Par ailleurs, près de la moitié des experts comptables interrogés affirment prodiguer des conseils juridiques à leurs clients. Ils pensent disposer d'un avantage compétitif décisif vis-à-vis des avocats : il est plus facile pour eux de maîtriser le savoir juridique que pour les professionnels du droit de comprendre la matière comptable. Leur légitimité professionnelle s'appuie sur la longueur de leurs études<sup>23</sup>, le poids des modules juridiques dans leur cursus (20 %) et sur leur capacité à répondre aux demandes du marché<sup>24</sup>. Les dirigeants de l'Ordre affichent une certaine condescendance vis-à-vis des avocats et ont tendance à occulter le conflit avec les professionnels de la défense en faisant valoir qu'ils s'imposent naturellement dans le domaine du conseil juridique aux entreprises et de la rédaction des statuts des sociétés : le marché arbitre en faveur du professionnel qui propose les meilleurs services, c'est-à-dire de l'EC. Par conséquent, la question de la compétition professionnelle avec les avocats est un faux problème. Certains anciens responsables de l'Ordre invoquent la « réelle » concurrence des conseillers fiscaux et des comptables, mais pas celle des avocats qui ont pour défauts principaux d'être politisés et incompetents<sup>25</sup>.

Le régime de Ben Aliva d'autant plus soutenir les EC contre les porte-parole du barreau que la valorisation de leur savoir et de leur action apporte un surcroît de légitimité à sa politique économique auprès des institutions financières internationales et de l'Union européenne :

Tout au long des années 1990 et 2000, la profession a pu ainsi trouver de nouvelles opportunités commerciales. Les EC se sont positionnés comme des pourvoyeurs de conseils et d'études dans le cadre des différents programmes économiques mis en œuvre par les institutions internationales et les pays « donateurs »<sup>26</sup>. En outre, la poursuite de l'assainissement bancaire et le

<sup>23</sup> Huit ans en incluant la période de trois ans de stage. Les représentants de l'Ordre ont revendiqué dans les années 1990 et 2000 de porter le titre de docteur en sciences comptables.

<sup>24</sup> Les EC bénéficient d'un « avantage comparatif » vis-à-vis des avocats sur le marché juridique des affaires en raison du poids écrasant des PME dans le tissu économique tunisien : les sociétés tunisiennes n'ont pas la capacité financière de payer les honoraires de deux experts (le comptable et le juriste) et privilégient l'EC qui est plus polyvalent et mieux à même de répondre aux obligations qu'elles ont à remplir en matière de comptabilité et de fiscalité.

<sup>25</sup> Entretien auteur avec NOUR, Tunis, 21 avril 2008.

<sup>26</sup> Le programme Facilité d'Ajustement Structurel IV, le Projet d'Appui à la Compétitivité de l'Économie (PACE) et d'autres projets de coopération économique de moindre envergure. L'objectif affiché par ces programmes était de « renforcer la compétitivité générale de l'économie tunisienne afin de favoriser son insertion dans les marchés mondiaux et son intégration dans la Zone de Libre Échange avec l'Union Européenne ».

développement d'un marché financier, censé être la locomotive de croissance de l'économie tunisienne, sont devenus, dans la décennie 2000, des figures obligées du discours des gouvernants tunisiens (Hibou 2006). Il s'agissait de renforcer « la transparence dans la gouvernance des entreprises par la publication d'une information financière fiable », de « mettre à niveau du secteur privé », de créer les conditions d'une « économie ouverte » et d'attirer les investissements directs étrangers. Le message envoyé aux partenaires financiers internationaux était clair : l'économie ne peut se développer que si les entreprises fournissent des informations financières fiables. S'appuyant sur le récit gouvernemental, la profession s'est posée comme l'acteur exclusif capable de fournir l'information « exigée ».

Ce groupe professionnel loyal ne pouvait qu'être récompensé par le pouvoir pour les services rendus : la loi de 2003<sup>27</sup> sur le redressement des entreprises en difficulté attribue en priorité aux EC le diagnostic sur la situation économique, financière et sociale des sociétés ayant des difficultés économiques : le premier rapport d'expertise judiciaire remis au juge est rédigé par un expert-comptable. Le texte l'autorise également à intervenir comme administrateur judiciaire (désigné par le juge commissaire) chargé d'élaborer et de gérer le plan de redressement de ces mêmes entreprises. Ainsi, depuis la naissance officielle de la profession jusqu'à la veille de la « révolution », les EC n'ont-ils cessé d'élargir leur domaine d'activité.

Aussi n'est-il guère surprenant de ne pas avoir vu les EC comme corps professionnel constitué et en tant qu'individu participer aux mouvements protestataires qui ont accompagné la chute du régime de Ben Ali. En revanche, les avocats se sont d'autant plus mobilisés au nom de leurs valeurs professionnelles que leur situation matérielle, notamment celle des jeunes arrivés en masse dans la profession, s'est dégradée. Mais de manière générale, c'est une minorité d'avocats, membres de l'opposition, qui a contribué à enclencher ou à dynamiser les diverses mobilisations de la profession.

En se plaçant en tête des cortèges et en encadrant certaines des manifestations, les avocats ont été, aux côtés des unions syndicales régionales, les principaux adjuvants d'un mouvement protestataire populaire et émeutier.

### **3. Redécoupage territorial et pouvoir professionnel dans un régime politique en transition**

En s'impliquant dans les mouvements protestataires qui ont participé à la chute du régime de Ben Ali, les avocats et leurs porte-parole ont pu accumuler au début de 2011 des ressources politiques considérables. Le bâtonnier, Abderrazak Kilani, s'est efforcé de les mobiliser pour faire avancer les revendications professionnelles déjà formulées par les instances ordinales sous Ben Ali. Son objectif est alors de réorganiser la profession dans le sens d'un rehaussement de son statut, d'un approfondissement de son autonomie et d'un élargissement de son territoire professionnel.

L'autorisation donnée par le parlement au président de la République par intérim de prendre des décrets-lois a incité le bâtonnier à accélérer l'élaboration d'un projet de

---

<sup>27</sup> Loi n° 2003-79 du 29 décembre 2003, modifiant et complétant la loi n° 95-34 du 17 avril 1995, relative au redressement des entreprises en difficultés économiques, telle que modifiée par la loi n° 99-63 du 15 juillet 1999.

loi organisant la profession d'avocats. Ce texte présenté au gouvernement de transition de Beji Caïd Essebsi redécoupe le territoire professionnel entre avocats et EC au détriment des seconds.

Pour le bâtonnier, les textes régissant les deux professions établissent des « frontières sûres et incontestables ». Citant la loi réglementant la profession d'EC, Abderrazak Kilani précise qu'« analyser par les procédés de la technique comptable ne veut pas dire donner des consultations juridiques et ne saurait signifier rédiger des actes juridiques (contrats, statuts, PV d'assemblées, de CA, protocole de fusion et autres actes juridiques) ». Et de s'en prendre aux EC qui « se sont permis d'occuper le terrain de ceux qui ne pouvaient trouver dans l'appareil d'État pendant 23 ans aucun appui pour imposer la légalité »<sup>28</sup>.

Le bâtonnier n'a pas hésité à mettre en avant la légitimité révolutionnaire des avocats pour justifier les nouvelles dispositions de la loi sur la profession, rappelant aux porte-parole, des EC en mars 2011, « qu'il y a à peine deux mois, seuls les avocats avaient brisé le mur du silence et de la peur pour dénoncer les dérives de Ben Ali ».

Les EC, accusés d'avoir bénéficié d'un traitement de faveur sous l'ancien régime, sont ainsi renvoyées à leur non implication dans les mouvements de protestation contre le régime du président Ben Ali. Les EC sont également accusés d'avoir masqué les détournements d'actifs, ainsi que les biens mal acquis de la famille et des proches du président déchu<sup>29</sup>.

Pour autant, les EC ne sont pas restés inactifs face à cette offensive des avocats et ont organisé leur défense. Dès la fin de janvier 2011, l'OECT fait part de son désir de participer aux travaux de la Commission nationale d'établissement des faits sur les affaires de corruption et de malversations mis en place par le gouvernement transitoire. L'organisation professionnelle entend montrer que les EC sont les acteurs les mieux à même d'assurer la transparence des entreprises et de faire aboutir les réformes « profondes » et « globales » attendues par « le peuple »<sup>30</sup>. Les représentants de la profession font également valoir que seuls les EC, notamment les jeunes qui se sont portés volontaires, sont à même d'exercer les fonctions de séquestre et d'administrateur judiciaire des entreprises anciennement contrôlées par des proches du président déchu : 180 EC mèneraient cette mission d'intérêt national non « pas pour des raisons pécuniaires [...], mais pour une contribution à la révolution et pour assurer la pérennité de ces structures, piliers de l'économie nationale et qui représentent des actifs de plus de 5 milliards de DT »<sup>31</sup>.

Par ailleurs, en mai 2011, là aussi pour la première fois de leur histoire, EC et d'autres professions libérales réglementées comme les comptables, les notaires, et les conseillers fiscaux ont tenu un vain sit-in devant le siège de l'OECT à Tunis pour dénoncer le texte présenté par l'Ordre des avocats<sup>32</sup>.

---

<sup>28</sup> *Le temps*, 11 mai 2011.

<sup>29</sup> <http://nawaat.org/portail/2011/03/26/nidhal-ben-abdelhamid-ou-sont-les-experts-comptables-en-tunisie-silence-ou-connivence/>

<sup>30</sup> *Kapitalis*, « Tunisie. Les experts comptables veulent lutter contre la corruption », <http://www.kapitalis.com/fokus/62-national/2491-tunisie-les-experts-comptables-veulent-lutter-contre-la-corruption.html>, 29 Janvier 2011.

<sup>31</sup> Entretien auteur avec GLI, Tunis, le 12 décembre 2011.

<sup>32</sup> <http://www.tunisienumerique.com/ladoption-du-projet-de-loi-organisant-la-profession-davocats-pourra-provoquer-30000-chomeurs/30315>

Il est vrai que le projet élaboré par les instances dirigeantes de l'Ordre est particulièrement défavorable aux professions concurrentes des avocats. Les organisations corporatistes représentant les y ont vu un instrument permettant « à un groupe de professionnels de s'approprier et de s'accaparer en exclusivité les prérogatives et le champ d'intervention des autres professions »<sup>33</sup>.

Les EC ont plus particulièrement dénoncé le fait que les avocats exploitaient « leur nouveau "statut" post-Révolution », ainsi que leur surreprésentation au sein de l'exécutif pour empiéter sur leurs spécialités

Le décret-loi prévoit que « l'avocat est le seul habilité à représenter les parties, à les assister par des conseils et consultations juridiques, à accomplir les procédures requises et à les défendre devant les tribunaux et toutes les instances judiciaires, administratives et disciplinaires, ainsi que devant l'officier de police judiciaire ». Les professions concurrentes craignent que l'énoncé de cette disposition ne leur interdise de conseiller leurs clients en matière juridique, comptable ou fiscale et qu'elles ne puissent plus accomplir de formalités administratives pour le compte de leurs mandants.

L'article 2 du texte vise explicitement à élargir les prérogatives professionnelles des avocats. Il autorise l'avocat inscrit près la Cour de cassation à être membre des conseils d'administration et de surveillance des sociétés commerciales, alors que la loi régissant la profession d'EC ne le prévoit pas. Le 2<sup>e</sup> et le 3<sup>e</sup> alinéa dudit article sont fortement contestés par les représentants de l'OECT. En effet, le texte attribue à l'avocat l'exclusivité de « la rédaction des statuts de sociétés et de l'augmentation ou de réduction de leur capital, chaque fois qu'il s'agit d'un apport en fonds de commerce ». Il leur donne également l'exclusivité de la « rédaction des contrats, des actes translatifs de propriétés immobilières, des contrats de participation immobilière dans le capital d'une société commerciale à l'exception de ceux qui ont été attribués expressément aux notaires et aux rédacteurs de la Conservation foncière ».

Bien que cet article se garde bien d'empiéter sur le domaine de compétences des notaires, ses dispositions ont également été désapprouvées par l'Association nationale des chambres de notaires. Cette organisation professionnelle par la bouche de son président a vu dans le projet « une agression flagrante contre la profession de notaire », en précisant que « la rédaction des contrats est du ressort de leur spécialité dans tous les pays du monde et ne fait pas partie des prérogatives des avocats »<sup>34</sup>.

Toutefois, en dépit des protestations formulées par les EC et les autres professions concurrentes, le décret-loi a été effectivement promulgué le 20 août 2011. Ainsi la chute du régime de Ben Ali a modifié les rapports de force entre professionnels en faveur des avocats.

En 2012, les EC sont apparus particulièrement sur la défensive et engagés dans une épreuve de force avec le gouvernement de coalition conduit par le parti islamiste Ennahda. L'OECT s'inquiète des effets de la mondialisation du marché de l'audit et notamment de l'ouverture *de facto* aux sociétés internationales de comptabilité de l'audit de certaines grandes banques publiques tunisiennes. Le 23 août 2012, le ministère des Finances a lancé un appel d'offres international en vue d'effectuer un audit complet des trois banques publiques tunisiennes. Le gouvernement a procédé de cette

---

<sup>33</sup> *Le Temps*, 13 mars 2001.

<sup>34</sup> *TAP*, 10 mai 2011.

manière, car il souhaite probablement recapitaliser ces banques avec des apports internationaux. Par conséquent, il se trouverait placé dans l'obligation de recourir à des cabinets internationaux d'expertise comptable dont la signature est « respectée par les bailleurs de fonds »<sup>35</sup>. Ce faisant, il remet en cause le monopole tunisien d'exercice de l'audit et s'en prend aux intérêts des caciques de la profession. Aussi l'OECT a-t-il porté plainte en octobre 2012 auprès du tribunal administratif, contre le ministère des Finances, « pour infraction à la loi n°88-108, régissant la profession comptable en Tunisie, ainsi que pour non-respect de l'égalité des chances, en matière d'octroi de marchés publics ». Pour les représentants de l'OECT, cette ouverture internationale du marché de l'audit n'est rien moins que « le début d'une colonisation financière et économique du pays »<sup>36</sup>.

Les difficultés des EC, les batailles territoriales entre ces derniers et les avocats montrent à quel point, dans le contexte tunisien, les logiques du marché (national et international) et du politique sont intimement liées. L'imbrication de l'interne et de l'externe, l'interaction des transformations économiques et des bouleversements des rapports de force politiques contribuent à la redéfinition et au redécoupage des champs d'activité entre professions. De manière générale, les recompositions professionnelles permettent de mieux comprendre l'articulation des luttes intra et interprofessionnelles « aux questions de société et aux effets de la mondialisation » (Longuenesse 2010).

Quant aux revendications des avocats visant à aboutir à l'éviction des professionnels du chiffre du marché du droit, elles sont tout autant plus politisées qu'elles aboutissaient pour les avocats à revendiquer un surcroît d'autonomie qui, *in fine*, remettait en cause les logiques du fonctionnement du régime autoritaire. La « révolution », tout au moins la chute du régime de Ben Ali, a donné une nouvelle vigueur à l'avocature : la capacité d'action collective qu'elle a montrée entre le début des protestations (décembre 2010) et la démission du gouvernement Ghannouchi (février 2011) lui a permis d'accumuler un prestige politique qui s'est traduit en un supplément d'autonomie professionnelle et en un élargissement de son monopole sur le marché juridique.

Pour autant, cela ne signifie pas que l'organisation de la division du travail professionnel restera stable. Dans une conjoncture politique fluide, de nouvelles formes d'autoritarisme pourraient apparaître et contribuer à l'avènement d'un régime politique susceptible de remettre en cause les acquis de l'Ordre des avocats. Par ailleurs, l'ouverture économique et l'intensification de la concurrence internationale peuvent également contribuer à restructurer le marché du droit et, par conséquent, aboutir à de nouveaux découpages territoriaux ainsi qu'à l'émergence de pratiques hybrides.

Le traité de libre-échange signé entre la Tunisie et l'Union européenne a prévu d'ouvrir le marché des services à la concurrence internationale à la fin de 2012. Dans un

---

<sup>35</sup> Officiellement le gouvernement a procédé de cette manière « afin de mettre en place une stratégie de réforme cohérente du système financier ». Il réagit au rapport alarmiste de l'agence de notation Standard & Poor's qui dresse un sombre portrait du secteur bancaire tunisien, fin 2011. Les trois banques ont affiché des résultats en chute libre et ont accumulé des créances douteuses non provisionnées.

<sup>36</sup> <http://www.espacemanager.com/finance/tunisie-l-oect-porte-plainte-contre-le-ministere-des-finances-pour-atteinte-a-la-profession-comptable.html>, 14 octobre 2012.

contexte de libéralisation des services juridiques, il est probable que le barreau des affaires sera amené à se repositionner vis-à-vis de la corporation des experts comptables et de la constitution d'alliances avec les firmes juridiques étrangères. Comment réagiront alors les instances ordinales face un mouvement capable de « subvertir l'idéal professionnel de la collégialité notamment en réduisant au statut de subordonnés, voire de salariés, ceux qui se voulaient jusque-là, sinon des égaux, du moins des confrères » (Dezalay 1996) ? Que feront de leur côté les notaires et les conseillers fiscaux face à ces recompositions professionnelles ? La question reste ouverte. Dans cette configuration, il n'est pas sûr que les EC soient les plus mal placés, en dépit de leur conflit actuel avec le gouvernement à propos de l'ouverture à l'international de l'audit bancaire. En 2007, la Banque mondiale considérait d'ailleurs que la profession pourrait devenir la principale bénéficiaire de l'ouverture du marché européen aux prestataires de services comptables, fiscaux et juridiques tunisiens.

## **BIBLIOGRAPHIE**

ABBOTT Andrew, 1988, *An Essay on the Division of Expert Labor*, Chicago et Londres, University of Chicago Press,

AZAM Fouad, 1997, « Sociétés d'avocats : les gagnants et les perdants », *Réalités*, n° 586, 14 février.

DEZALAY Yves, 1992, *Marchands de droit. La restructuration de l'ordre juridique international par les multinationales du droit*, Paris, Fayard,

—, 1993, « Introduction », in DEZALAY Yves, dir., *Batailles territoriales et querelles de cousinage. Juristes et comptables européens sur le marché du droit des affaires*, Paris, LGDJ, Coll. Droit et société, Vol. 7, p. 9-26.

—, 1996, « Les organisations professionnelles face à la restructuration et à l'internationalisation du marché du droit », in HALPERIN Jean-Louis, dir., *Les structures du barreau et du notariat en Europe de l'Ancien Régime à nos jours*, Lille, PUL, p. 167-181.

DEZALAY Yves et GARTH Gary B., 2010, *Asian Legal Revivals. Lawyers in the Shadow of Empire*, Chicago University Press.

FREIDSON Eliot, 2001, *Professionalism. The Third Logic*, Cambridge, Polity Press.

GOBE Éric, 2011, « Les avocats tunisiens dans la Tunisie de Ben Ali : économie politique d'une profession juridique », *Droit et Société*, n° 79.

HIBOU Béatrice, 2006, *La force de l'obéissance. Économie politique de la répression en Tunisie*, Paris, La Découverte.

LONGUENESSE Élisabeth, 2010, « Territoires professionnels en question. L'exemple des comptables et réviseurs au Proche-Orient (Une comparaison Liban Jordanie) », *Sociologie du Travail*, n° 52, 1, p. 71-86.

ORDRE NATIONAL DES AVOCATS, 2011, *Rapport moral pour l'année judiciaire 2010-2011. Assemblée générale ordinaire*, 25 juin.

RAMIREZ Carlos, 2005, *Contribution à une théorie des modèles professionnels. Le cas des comptables libéraux en France et au Royaume-Uni*, EHESS.

SUGARMAN David, 1995, « Who Colonized Whom ? Historical Reflections on the Intersection between Law, Lawyers and Accountants in England », in DEZALAY Yves et SUGARMAN David (dir.), *Professional Competition and Professional Power. Lawyers, Accountants and the Social Construction of Markets*, Londres et New-York, Routledge.