

Proposition de corrigé

Dossier 1 – Analyse du risque d’exploitation et développement d’activité

1. *Les dirigeants souhaiteraient disposer d’une analyse plus fine de la rentabilité actuelle des deux types de séjours proposés. Il sollicite donc le contrôleur de gestion afin de calculer et interpréter la marge sur coûts variables et le résultat dégagés.*

2.2. Le choix d’une méthode de calcul de coûts

Compétences attendues	Savoirs associés
- Calculer et interpréter des coûts, des marges et des résultats dans un contexte donné.	- Coûts partiels : variables,

Pour calculer ces éléments, il est possible de faire un compte de résultat différentiel.

	Calculs	Montants	% CA
Chiffre d’affaires	540 x 1 800	972 000	
Produits cosmétiques /eau/énergie	20 % x 972000	194 400	20 %
Linge	10 x 1 800	18 000	
MCV		759 600	78,15 %
CF communes		740 000	76,13 %
Résultat		19 600	2,02 %

La marge sur coûts variables des activités de thalassothérapie représente 78 % du chiffre d’affaires. Les charges fixes se montent donc à environ 76 % du chiffre d’affaires, ce qui est très lourd mais cela s’explique sans doute par un poste amortissement assez conséquent en raison des investissements nécessaires. Les charges de personnel doivent également être importantes car les soins nécessitent un accompagnement par du personnel qualifié et il est important de pouvoir répondre très rapidement aux attentes des clients.

En conclusion, on constate que ces prestations permettent de dégager globalement un bénéfice mais la rentabilité semble fragile puisque le résultat ne représente que 2 % du chiffre d’affaires.

2. *En complément, afin d’affiner l’analyse, le contrôleur de gestion propose de calculer et d’interpréter des indicateurs du risque d’exploitation.*

2.2. Le choix d’une méthode de calcul de coûts

Compétences attendues	Savoirs associés
- Calculer et interpréter des indicateurs du risque d’exploitation afin d’identifier des problèmes et de proposer des solutions de gestion adaptées.	- Indicateurs du risque d’exploitation - Seuil de rentabilité.

Seuil de rentabilité = CF / TMCV = 740 000 / 78,15 % = 946 897 €. Il faut réaliser un chiffre d’affaires de 950 584 € pour commencer à dégager un bénéfice.

Date d’atteinte du SR = SR / CA x 330 = 321,48 soit le 21 décembre puisque le centre est fermé en novembre.

Marge de sécurité = CA – SR = 972 000 – 946 897 = 25 103 € - Le différentiel entre le CA réel et le seuil de rentabilité est très faible.

Indice de sécurité = MS / CA = 25 103 / 972 000 = 2,58% - La marge de sécurité représente 2,58 % du chiffre d’affaires.

Levier opérationnel = 1 / IS = 38,76 : Pour une variation de 1% du CA, le résultat va varier de 38,76 %.

Analyse des résultats :

L’ensemble des indicateurs du risque d’exploitation montre la fragilité des résultats dégagés. Le seuil de rentabilité est atteint dans la deuxième quinzaine de décembre (à condition qu’aucun facteur de saisonnalité ne

soit pris en compte). L'indice de sécurité, très faible, et le levier d'exploitation, très élevé, montrent un risque important. A la moindre baisse d'activité, le résultat deviendra déficitaire.

Ce secteur est très concurrentiel. Il est donc nécessaire d'accroître le chiffre d'affaires soit en développant d'autres activités, soit en redynamisant les prestations actuelles par des opérations de communication, par des propositions de séjours basés sur d'autres thèmes...

3. Calculer et analyser l'impact sur le seuil de rentabilité et sur le résultat financier, d'une nouvelle prestation à vendre pour utiliser la sous activité actuelle.

2.2. Le choix d'une méthode de calcul de coûts

Compétences attendues	Savoirs associés
- Calculer et interpréter des coûts, des marges et des résultats dans un contexte donné.	- Prise en compte du niveau d'activité : l'imputation rationnelle des charges de structure.
- Apprécier les intérêts et limites des méthodes de calcul de coûts afin de choisir celle(s) adaptée(s) au contexte de gestion.	- Coûts partiels : directs, variables, spécifiques, marginal.

Calcul du taux d'occupation :

Seules 80 % des personnes qui participent aux différents séjours profitent également du spa, soit $7\,000 \times 80\% = 5\,600$ personnes.

Le spa a une capacité d'accueil de 30 personnes par jour soit $30 \times 330 = 9\,900$ personnes

Le taux d'occupation est donc de $5\,600 / 9\,900 = 56,57\%$

Le coût de la sous-activité est de $120\,000 \times (1 - 56,57\%) = 52\,116 \text{ €}$

Marge sur coût variable unitaire pour une prestation « Day Spa »

Prix de vente	80
Coût repas	15
Linge	7
MCVu	58

Il faudrait donc vendre 899 entrées pour couvrir le coût de la sous-activité ($52\,116 / 58$).

Compte tenu de la fréquentation actuelle de l'espace piscine et spa, il serait possible de vendre 4 300 prestations « Day Spa » ($9\,900 - 5\,600$) pour avoir un taux d'occupation de 100 % mais l'entreprise estime que les ventes seront limitées à $4\,300 \times 70\% = 3\,010$ entrées.

Cette nouvelle prestation est donc très intéressante puisque les dirigeants estiment que les ventes potentielles sont de 3 010 entrées.

L'impact sur le résultat correspond à la marge sur coût variable dégagée par cette nouvelle prestation :

MCV globale = $3\,010 \times 58 = 174\,580 \text{ €}$

Le résultat passerait donc à $194\,180 \text{ €}$ ($19\,600 + 174\,580$) soit une hausse substantielle.

4. Proposer un compte rendu de vos conclusions aux dirigeants en argumentant sur l'intérêt de développer la nouvelle activité et sur les conséquences en termes organisationnel et commercial.

2.2. Le choix d'une méthode de calcul de coûts

Compétences attendues	Savoirs associés
- Rédiger un argumentaire afin de conseiller le décideur.	- Prise en compte du niveau d'activité : l'imputation rationnelle des charges de structure.
	- Coûts partiels : directs, variables, spécifiques, marginal.
	- Indicateurs du risque d'exploitation
	- Seuil de rentabilité.

Les indicateurs de risque d'exploitation ont permis de montrer que la rentabilité dégagée par l'activité de thalassothérapie était très faible. Il était donc indispensable d'améliorer la situation pour s'assurer de la pérennité de l'entreprise.

L'utilisation de la sous-activité des équipements du spa est une excellente idée. Le coût de cette sous-activité peut être évalué à 52 116 €. Il suffirait donc de vendre environ 900 entrées pour compenser cette sous-activité.

Compte tenu des ventes prévisionnelles, l'amélioration de la rentabilité va être conséquente donc le risque d'exploitation va diminuer.

Par ailleurs, la découverte du spa peut conduire certains clients à s'offrir des séjours de thalassothérapie, ce qui pourrait permettre de développer aussi cette activité. Cela suppose bien entendu que la structure actuelle de soit également sous utilisée. De même, le repas proposé avec la journée au spa peut amener les clients à effectuer une autre réservation au restaurant.

Par ailleurs, cette nouvelle prestation peut s'accompagner d'un développement de soins esthétiques et massages, qui généreront nécessairement des ventes de produits à la boutique.

En revanche, il serait opportun d'envisager l'embauche d'un maître-nageur afin d'assurer la sécurité à la piscine.

Dossier 2 – Gestion de la qualité

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none"> - Exploiter les outils de gestion de la qualité. - Rédiger une note de synthèse sur la gestion de la qualité et identifier des solutions aux éventuels problèmes détectés. 	<ul style="list-style-type: none"> - Analyse de la valeur. - Outils de gestion de la qualité.

1/compétences :

Exploiter les outils de gestion de la qualité

- Il s'agit de choisir plusieurs méthodes pour retraiter les données collectées :
au moins des tableaux statistiques synthétiques, valorisation si diagramme cause/effet, si analyse de la valeur
- les calculs sont rapides, c'est la présentation et l'interprétation qui sont importantes
- il s'agit d'interpréter les résultats en regroupant les causes de dysfonctionnements par type pour identifier les problèmes et préparer à l'étape suivante.

1/ corrigé : plusieurs outils sont utilisables, se combinent pour faire un diagnostic complet :Stat pareto/ ishikawa/ analyse de la valeur

*stat : à partir des 2 tableaux de taux de satisfaction des clients et des salariés, il est possible de dresser une hiérarchie des défauts ou dysfonctionnements les plus repérés ;

Ainsi pour les clients, à partir de l'annexe 4 et pour les salariés à partir de l'annexe 6, mauvaise qualité par ordre d'importance :

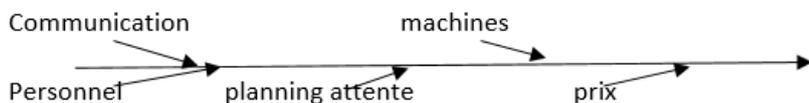
<i>Clients par défaut décroissant</i>	<i>Salariés par défaut décroissant</i>
1.Temps attente	1.informatique logiciel
2 Disponibilité sourire	2 ambiance de travail
3 Diversité des services	3 contact client
4 Prix et tarif	4.rémunération
5.Propreté	5 temps de travail

On constate que les causes d'insatisfaction sont aussi bien techniques qu'humaines mais que la qualité des relations entre salariés, entre clients et salariés est essentielle, souvent citée comme insuffisante

***diagramme cause effet ou Ishikawa** à partir des verbatim de tous les acteurs, il est possible de regrouper les dysfonctionnements perçus et exprimés pour focaliser les actions d'améliorations sur les causes les plus importantes

Pour les clients

Il est possible de regrouper des causes d'insatisfaction selon une dimension humaine, une dimension technique, une dimension organisationnelle ; cela permet de repérer le type de causes le plus fréquent



Pour les salariés :



On constate une certaine cohérence entre les informations données par les entretiens et celles obtenues par chiffrage

***Analyse de la valeur** : il est possible d'associer la valeur utilité des services perçue par les clients et leur cout pour hiérarchiser les attentes des clients et orienter les actions

A partir de l'annexe 5, classement de la valeur accordée par tous les clients aux 5 prestations repérées :

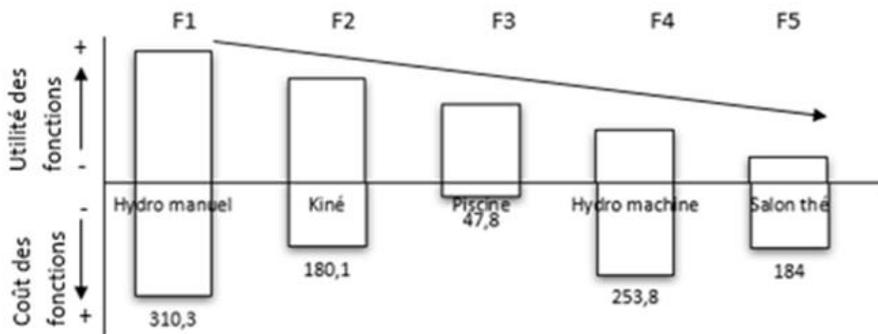
La plus grande valeur correspond à la plus petite note :

	Hydro machine	Hydro manuel	kiné	Salon thé Boutique	Piscine
Tous clients	7	2	5	8	6
Rang	4^{ème}	1^{er}	2^{ème}	5^{ème}	3^{ème}

Calcul des couts des services reconnus et valorisés par les clients

Coûts des services Ch F(pers) +V=956	Hydro machine	Hydro manuel	kiné	Salon thé	piscine
Accueil adm 110	20%= 22	20%= 22	20%= 22	20%= 22	20%= 22
Boutique salon thé 180	0%	0%	0%	90%= 162	10%= 18
Soins hydro machine 210	90%= 189	5%= 10,5	5%= 10,5	0%	0%
Soins hydro manuels 300	5%= 15	90%= 270	5%= 15	0%	0%
Kiné 156	5%= 7,8	5%= 7,8	85%= 133,6	0%	5%= 7,8
Cout total des services	253,8	310,3	180,1	184	47,8

Il est alors possible d'associer les deux informations valeur et cout pour hiérarchiser les services :



On constate que la fonction jugée la plus utile est celle qui coute le plus cher...

On constate que des fonctions peu valorisées comme utiles sont couteuses (F4) ; que d'autres plus appréciées sont très peu couteuses (F3)

Il s'agit de réallouer les ressources aux fonctions perçues comme **les plus utiles**

Au total, par le traitement des informations par 3 outils de gestion de la qualité, un diagnostic ressort ; l'analyse peut être présentée en regroupant les informations par thème :

- **Les relations clients/ personnel** sont à améliorées tant dans la communication, la disponibilité, l'accompagnement
- **Les prestations** les plus appréciées sont celles avec présence humaine, hydrothérapeute, kiné et le choix est considéré comme limité
- **Le traitement des informations** par le personnel, pour le personnel et pour les clients s'avère médiocre ; rigidité des plannings, temps, facturation
- **L'ambiance** et les conditions de travail pourraient être meilleures

2/ compétences

Rédiger une note de synthèse sur la gestion de la qualité et identifier des solutions aux éventuels problèmes détectés

- **Il s'agit de réfléchir et de trouver des pistes d'amélioration ; la diversité des dimensions est valorisée ; des pistes d'ordre stratégique, organisationnel, technique et humain**
- **Il s'agit de structurer la présentation pour montrer les capacités de synthèse et de clarté de communication**

2/ Préconisations pour les problèmes détectés

Plusieurs pistes d'améliorations peuvent être proposées selon les problèmes relevés, sans être exhaustif :

● Pour les prestations :

- Il semble pertinent de proposer plus de soins individuels avec du personnel et moins de machines
- Il faut envisager et analyser une diversification des prestations différentes : massages aux pierres chaudes, massages en piscine
- Une compétence supplémentaire comme masseur, en plus des kiné et hydrothérapeute pourrait être recrutée
- La piscine est appréciée mais peu utilisée avec une animation sportive ou de détente ; des activités nouvelles avec un encadrement pourraient être proposées aussi bien pour les clients de la thalasso que pour les clients de l'hôtel ou extérieurs. Le coût actuel de la piscine est faible et une partie des ressources allouées aux fonctions F4 et F5 moins valorisées pourrait être utilisée

Pour l'ambiance, l'accueil et le design

- Une culture client pourrait être développée, avec des boissons gratuites pendant les soins
- Un temps d'accueil plus long et une disponibilité plus grande pour les clients avec un personnel qui informe et communique davantage

Pour le personnel

- Une formation ou un accompagnement du personnel pour améliorer l'accueil, la politesse, l'information, la disponibilité, l'attention aux **clients**
- Une formation ou un accompagnement pour bien maîtriser les logiciels et les postes informatiques

Pour les outils de gestion et les systèmes d'information

- Une gestion plus simple et plus souple des plannings de passage, aussi bien pour les clients que pour les salariés
- Une modification de la procédure de facturation pour l'améliorer

La synthèse pour le décideur pourrait se structurer à partir des 4 cibles de non qualité repérées et les pistes d'amélioration possibles pour ces 4 points

Intro : le périmètre de l'analyse les outils utilisés pour traiter les informations obtenues

Les résultats de l'exploitation des trois outils focalisent l'attention sur 4 domaines. Pour chacun d'entre eux, le diagnostic et des pistes d'amélioration seront présentés.

- 1/ les prestations
- 2/ le personnel
- 3/ l'ambiance
- 4/ les systèmes d'information

DOSSIER 3 – Pilotage des ressources humaines

Questions 1 et 2

3.2. Les outils et procédures de la gestion budgétaire

Compétences attendues	Savoirs associés
<ul style="list-style-type: none"> - Déterminer et commenter une masse salariale prévisionnelle et ses évolutions. - Rédiger une note de synthèse sur la politique salariale. 	<ul style="list-style-type: none"> - Les rôles des budgets dans l'organisation au regard de la stratégie adoptée. - Les outils de construction de budgets dans le domaine de la gestion du personnel : prévisions et analyse des variations (ou écarts) de la masse salariale.

Q1. Déterminer la masse salariale prévisionnelle

La détermination de la MS prévisionnelle passe :

Tout d'abord par les calculs suivants :

- Indices et coefficient multiplicateur
- Masse salariale des entrants
- Masse salariale prévisionnelle
- Ecart entre N+1 et N (1)

Puis par l'Interprétation des valeurs obtenues (en structurant)

- Constat de l'évolution
- Explication des valeurs calculées

Pour information, le calcul de la masse salariale des effectifs présents au 1er janvier a été réalisé ainsi :

	Effectifs	Salaires bruts moyens décembre N	Coefficient multiplicateur	Masse par catégorie (arrondie)
Directeur adjoint	1	4 650	12,1506	56 500
Hôtesse d'accueil	2	1 600	12,1506	38 882
Hydrothérapeutes	4	2 600	12,1506	126 366
Kinésithérapeutes	2	2 900	12,1506	70 474
Vendeuse boutique/salon de thé	1	1 600	12,1506	19 441
	10			311 663

Calcul des indices

Période	Durée	Indice	Coefficient
Janvier à mars	3	100	300
Avril à octobre	6	101	606
Octobre à décembre	3	103,02	309,06
			1215,06

Masse salariale des entrants :

	Date	Indice 100	Indice 101	Indice 102	Indice 103,02	Coef.mult i.	Sal.	Total
Hydrothérapeute	1 ^{er} mars	1	6		3	1 015,06	2 200	22 331
Kinésithérapeute	1 ^{er} juin	4		3		706	2 500	17 650
Masseur	1 ^{er} février	2	6		3	1 115,06	1 800	20 071
Maître nageur	1 ^{er} juin	4		3		706	1 900	13 414
								73 466

La masse salariale prévisionnelle s'élève donc à :

	Masse salariés du personnel présent au 1 ^{er} /01/N+1	Masse salariale des entrants	Masse salariale par catégorie
Directeur adjoint	56 500		56 500
Hôtesse d'accueil	38 882		38 882
Hydrothérapeutes	126 366	22 331	
Kinésithérapeutes	70 474	17 650	
Vendeuse boutique/salon de thé	19 441		
Masseur		20 071	
Maître nageur		13 414	
	311 663	73 466	385 129

La masse salariale a augmenté de $385\,129 - 307\,800 = 77\,329$ €, soit une augmentation de 25 %.

Si cette augmentation paraît énorme, elle s'explique essentiellement par la politique de recrutement envisagée. En effet, on observe quasiment un doublement de l'effectif. Ces recrutements sont nécessaires si l'entreprise veut répondre au sentiment de non satisfaction des clients : manque de personnel, non disponibilité du personnel. Rappelons qu'une enquête a été menée en fin d'année et qu'elle a mis en évidence plusieurs dysfonctionnements. L'entreprise s'est donc engagée dans une démarche de qualité et de rentabilité. Il est impératif qu'elle se donne les moyens de mener à bien sa stratégie même si elle a un coût.

Q2. Analyser les conséquences des décisions envisagées en termes de politique salariale

Cette analyse passe par :

- Le constat du respect de l'enveloppe budgétaire et d'un excédent utilisable alors pour octroyer une prime de fin d'année.
- Le calcul de cette prime.
- Une synthèse des résultats obtenus

L'enveloppe budgétaire de 78 000 € est respectée, il reste 671 € ($78\,000 - 77\,329$) utilisables pour la prime de fin d'année.

Calcul des salaires du mois de décembre N+1.

	Salaire décembre N+1	Nombre	Total
Directeur adjoint	4 790	1	4 790
Hôtesse d'accueil	1 648	2	3 296
Hydrothérapeutes	2 678	4	10 712
Nouveau Hydrothérapeute	2 266	1	2 266
Kinésithérapeutes	2 988	2	5 976
Nouveau Kinésithérapeutes	2 550	1	2 550
Vendeuse boutique/salon de thé	1 648	1	1 648
Nouveau Masseur	1 854	1	1 854
Nouveau Maître nageur	1 938	1	1 938
			35 210

Il est donc possible d'offrir une prime de fin d'année de 1,9%.

Calcul : $35\,210 * x\% = 671$ d'où $x = 1,9\%$

Les augmentations générales envisagées ainsi que la prime de fin d'année devraient contribuer à résoudre le problème de non satisfaction du personnel quant à la politique salariale de son employeur.

Q3. Concevoir un tableau de bord destiné à suivre le comportement des différents acteurs de l'activité « soins » selon les qualifications et les compétences requises

4- LES OUTILS D'AMÉLIORATION DES PERFORMANCES

Compétences attendues	Savoirs associés
- Concevoir un tableau de bord de gestion.	- Tableaux de bord de gestion : objectifs, principes de conception (démarche, choix des indicateurs de performance), présentation, intérêts et limites.

La conception de ce tableau de bord passe par :

- La proposition de plusieurs indicateurs (typologie) et justification
- La prise en compte de la spécificité des acteurs
- La présentation « concrète » (comment le renseigner ?)
-

Il est possible de distinguer des indicateurs de résultats et de moyens, des indicateurs quantitatifs portant les actions des personnes (exemples : productivité, apport de CA, etc.) et des indicateurs qualitatifs sur le comportement des acteurs, au plan individuel et de groupe...

Si l'on veut un suivi et un pilotage précis des acteurs, il est possible d'élaborer des indicateurs différents selon la fonction, les qualifications et les compétences requises pour chaque poste de travail ; ainsi il apparaîtrait des variables à suivre pour 7 catégories de personnel.

Exemple de listes d'indicateurs : Les indicateurs sont mesurés sur une échelle de 3 : 1 très bien, 2 moyen, 3 insuffisant

Catégorie	Hôtesses d'accueil		Hydrothérapeutes					Kiné			Vendeur Salon thé	Masseur	Maître nageur	Directeur adjoint	
	HA1	HA2	HY1	HY2	HY3	HY4	HY5	K1	K2	K3					
Nb clients traités/Jour	#	#													
Réactivité + Adaptation <i>Échelle de 1 à 3</i>															
Tx absentéisme															
Technicité du travail <i>Échelle de 1 à 3</i>															
Qualité relation clients <i>Échelle de 1 à 3</i>															
Nombre de formations suivies															
Relations autre personnel <i>Échelle 1 à 3</i>															
Tx en % satisfaction client															

Les premiers indicateurs sont renseignés par le directeur adjoint pour HY/KI/HA. Le directeur général remplit pour le directeur adjoint.

Le dernier indicateur est renseigné à partir des feuilles d'évaluation remplies par les clients et synthétisées dans une moyenne.

Le tableau de bord peut également être présenté sous la forme suivante :

OBJECTIFS	VARIABLES D'ACTION	INDICATEURS/ CATEGORIE	HA 1	HA 2	HY1	HY2	...
Accroître la satisfaction du personnel	Proposer une rémunération motivante Améliorer les relations entre les salariés	Prime de fin d'année Pourcentage d'augmentation du salaire Relations entre le personnel Taux d'absentéisme Nombre de formations suivies					
Accroître la satisfaction de la clientèle	Qualité des prestations Fidéliser la clientèle	Technicité du travail Qualité de la relation client Taux de satisfaction des clients Clients « récurrents »					