



SUJET 0 (2019)

UE 11 – CONTRÔLE DE GESTION

Durée de l'épreuve : 4 heures - Coefficient : 1

Forme Cure Santé

La société FCS située en Bretagne Sud, est un complexe proposant des soins de thalassothérapie et un hôtel restaurant ouvert onze mois par an.

L'activité « Soins » comprend les prestations de thalassothérapie, l'exploitation de la piscine-spa et de la boutique salon de thé. Les prestations sont plutôt positionnées haut de gamme avec une dizaine de cabines design face à la mer. La piscine n'est accessible qu'aux clients des soins thalasso et comprend un sauna, un hammam, un bain bouillonnant.

Ce centre est géré par un directeur général et deux directeurs adjoints (l'un s'occupant de l'activité « Soins » et l'autre de l'activité « Hébergement-restauration »).

Les chiffres d'affaires et les résultats des trois dernières années sont les suivants (en k €):

	Activité « Hébergement restauration »		Activité « Soins »		
	Chiffre d'affaires	Bénéfice	Chiffre d'affaires	Bénéfice	Taux de rentabilité
N-2	1 050	205	1 080	54	5 %
N-1	1 070	210	990	40	4 %
N	1 120	290	972	19,6	2 %

Le centre fonctionne depuis dix ans correctement et le directeur général constate une diminution du chiffre d'affaires et du bénéfice de l'activité « Soins » ainsi qu'une baisse de la satisfaction des clients et du personnel. Pour l'aider à faire une analyse de la situation en N et d'éventuels choix stratégiques et organisationnels, il demande l'expertise d'un contrôleur de gestion

Dans un premier temps, le périmètre de l'analyse est limité à l'activité « soins » et comporte trois étapes qui s'enchaînent tout en étant indépendantes :

1. Analyse de l'activité et de son développement
2. Gestion de la qualité
3. Pilotage des ressources humaines

Les commentaires et analyses de résultats sont aussi importants que les éléments calculatoires.

Dossier 1 - Analyse de l'activité et de son développement (7pts)

La société FCS souhaite effectuer une analyse de son activité « Soins ». Différents thèmes sont proposés pour ces prestations : détente, remise en forme, beauté et bien-être...

Ces soins peuvent être vendus avec une proposition d'hébergement mais l'entreprise souhaite limiter l'analyse de rentabilité sur son cœur de métier : les soins de thalassothérapie.

Une étude récente a montré que l'activité « Hébergement et restauration » dégagerait un léger bénéfice. Lors de leur séjour, les clients ont la possibilité d'accéder gratuitement à un espace piscine et spa comprenant sauna, hammam et bains bouillonnants.

On sollicite donc le contrôleur de gestion pour une analyse de la rentabilité actuelle et une proposition de pistes possibles d'évolution. Les informations relatives à l'exploitation de l'activité « Soins » figurent en **annexe 1**.

Travail à faire

2 écritures possibles :

Le directeur général souhaiterait disposer d'une analyse de la rentabilité actuelle. Il a besoin de notamment de connaître la structure des charges et d'appréhender les risques de ces choix :

1. Calculer et interpréter la marge sur coûts variables et le résultat dégagé.
2. Calculer et interpréter des indicateurs de risque d'exploitation.

OU

1. Le directeur général souhaiterait disposer d'une analyse de la rentabilité actuelle. Il s'agit donc de calculer et d'interpréter la marge sur coûts variables et le résultat dégagé.
2. En complément, afin d'affiner l'analyse, le contrôleur de gestion propose de calculer et interpréter des indicateurs du risque d'exploitation.

Pour améliorer la rentabilité de la structure, les dirigeants souhaiteraient disposer d'informations qui leur permettraient de se positionner sur les choix stratégiques à opérer. En effet, ils souhaiteraient proposer une nouvelle prestation dans l'espace piscine et spa, actuellement sous utilisé, et demandent au contrôleur de gestion d'effectuer les analyses qui leur permettraient de prendre leur décision. Les informations utiles à l'examen du projet figurent en **annexe 2**.

Travail à faire

2 écritures possibles :

Pour aider les décideurs, il s'agirait de repérer si, compte tenu de l'utilisation actuelle des capacités, il est possible de proposer une nouvelle offre, et avec quelles conséquences financières :

1. Calculer et analyser l'impact de cette nouvelle prestation, pour atteindre un seuil de rentabilité et ensuite sur le résultat prévisionnel.

Les décideurs souhaitent appréhender les conséquences en termes organisationnel et commercial de cette éventualité stratégique.

2. Rédiger un argumentaire sur l'intérêt de ce choix.

OU

Pour répondre à la demande des dirigeants le contrôleur de gestion se doit de :

1. 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. 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.

2ème dossier Gestion de la qualité (6 points)

Au-delà de l'analyse de la rentabilité des activités actuelles et potentielles, des capacités techniques des installations, le contrôleur de gestion souligne l'importance du personnel, du service et de la qualité perçue par les clients, pour ce type de prestations.

Si la direction souhaite positionner son établissement sur le haut de gamme et capter une clientèle supplémentaire, il est nécessaire de gérer la qualité de toutes les composantes de l'activité : les locaux, les installations, le personnel, les services, les consommables.

Le contrôleur de gestion propose de mettre en place une gestion de la qualité après avoir collecté plusieurs types d'informations pour faire un diagnostic :

- Une enquête a été réalisée durant l'année N auprès de tous les acteurs, clients comme salariés (administratifs et personnel de soins) pour connaître leur degré de satisfaction sur plusieurs critères (**cf annexe 3**), et d'autres statistiques ont été calculées à partir de questionnaires (**cf annexes 4,6**)

- des informations sur la valeur et l'utilité perçues par les clients sur plusieurs prestations ont été recueillies (**cf annexe 5**)

- Une analyse des coûts a été faite en les répartissant sur les différentes prestations (**cf annexe 7**)

A partir de toutes ces informations, il s'agit de dresser un bilan de la qualité sur toutes ces composantes pour en tirer des pistes d'action.

Travail à faire

2 écritures possibles :

Le contrôle de gestion choisit quelques méthodes pour comprendre les défauts les plus ressentis, les causes de ses dysfonctionnements, les coûts associés aux fonctions proposées et ainsi aider à orienter et à améliorer le pilotage :

1. Exploiter les outils de gestion de la qualité appropriés dans ce contexte pour identifier les problèmes
2. Rédiger une synthèse structurée sur l'état de la qualité et proposer des solutions aux problèmes détectés pour les décideurs

OU

1. Pour analyser le niveau de qualité, les causes de dysfonctionnements et les coûts attachés, il s'agit de choisir et d'exploiter des outils de gestion de la qualité qui permettront d'identifier les problèmes à résoudre
2. Pour aider la direction, il est demandé de rédiger une synthèse structurée sur l'état de la qualité et proposer des solutions ou des pistes d'amélioration sur les problèmes qui sont les plus récurrents et/ou les plus rapides à résoudre

DOSSIER 3 - Pilotage des ressources humaines (7 points)

Le contrôleur de gestion constate que le développement de l'activité ainsi que la réponse aux besoins des clients et des salariés passent par le recrutement de personnes qualifiées. Face à ce constat, la direction envisage deux axes d'études :

- La gestion future de ses recrutements,
- L'analyse de sa performance sociale à travers la création d'indicateurs sur les ressources humaines.

A- La gestion future des recrutements

Les informations recueillies à l'aide des entretiens de l'année N (sentiments des clients et remarques du personnel) permettent de mieux orienter le recrutement pour l'année à venir et l'adéquation des personnes aux profils des postes de travail.

Au premier janvier N+1, FCS compte 10 salariés pour l'activité « soins » :

	Effectifs	Salaires bruts décembre N
Directeur adjoint	1	4 650
Hôtesse d'accueil	2	1 600
Hydrothérapeutes	4	2 600
Kinésithérapeutes	2	2 900
Vendeuse boutique /salon de thé	1	1 600
Total effectifs	10	

Partant de ces informations, la masse salariale de l'année N s'élève donc à 307 800 €.

Une enveloppe budgétaire supplémentaire de 78 000 € a été décidée (enveloppe dédiée au recrutement et à l'octroi d'une prime). Elle est liée, d'une part, au développement de cette activité « soins » et à la gestion de sa qualité. D'autre part, la direction s'interroge sur la possibilité d'offrir ou non une prime de fin d'année aux salariés de cette activité. Cette prime s'élèverait à un pourcentage du salaire de décembre N+1 et concernerait l'ensemble des salariés (anciens et nouveaux).

On demande au contrôleur de gestion quelles seront les conséquences financières des décisions envisagées.

Le scénario de recrutement prévu est le suivant :

- 1 hydrothérapeute le 1^{er} mars à 2 200 €
- 1 kinésithérapeute le 1^{er} juin à 2 500 €
- 1 masseur (ou masseuse) le 1^{er} février à 1 800 €
- 1 maître-nageur le 1^{er} juin à 1 900 €
-

Afin de satisfaire davantage son personnel en termes de rémunération, le dirigeant envisage également :

- Une augmentation générale des salaires de 1% le 1^{er} avril N+1 ;
- Une augmentation générale des salaires de 2% le 1^{er} octobre N+1.

Il considère qu'une personne embauchée le jour de l'application d'une augmentation générale de salaire ne peut prétendre à cette augmentation mais peut bénéficier des augmentations suivantes prévues dans l'année.

Il découle de toutes ces informations que la masse salariale des effectifs présents au 1^{er} janvier N+1 sera égale à 311 663 € (sans recrutement)

Travail à faire

2 écritures possibles :

Le dirigeant est conscient que la gestion future des recrutements ne peut être envisagée sans prendre en compte le coût de la masse salariale. Il en est de même pour la prime prévue.

Il vous demande alors de :

- 1) Déterminer la masse salariale prévisionnelle.
- 2) Analyser les conséquences financières et humaines des décisions envisagées en termes de politique salariale.

OU

1) Comme le dirigeant a besoin de savoir si les moyens financiers de FCS sont compatibles avec la politique de recrutement envisagée, on demande au contrôleur de gestion de déterminer la masse salariale prévisionnelle et de la justifier.

2) Compte tenu de l'enveloppe budgétaire et de la prime évoquées, analyser les conséquences financières et humaines des décisions envisagées.

B – Suivi de la performance sociale

Travail à faire

2 écritures possibles :

Pour faciliter l'analyse de toutes les évolutions envisagées précédemment, le contrôleur de gestion réfléchit à un outil de pilotage. Son choix se porte sur le tableau de bord.

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

OU

3°) Le contrôleur de gestion décide de recourir à un tableau de bord afin de mieux piloter toutes les décisions envisagées précédemment. Sa mission consiste donc à concevoir un tableau de bord destiné à suivre le comportement des différents acteurs de l'activité « soins » selon les qualifications et les compétences requises.

Annexe 1 – Données relatives à l'activité « Soins » pour l'année 2018

Les prestations proposées varient en fonction des thèmes proposés. Afin d'effectuer une analyse de rentabilité globale de l'activité « Soins », des données moyennes ont été calculées. Ainsi, le prix de vente moyen d'un séjour est de 540 € pour un total de 1 800 séjours à l'année.

Pour certains soins, des produits cosmétiques sont utilisés (algues, crèmes, huiles...). Le contrôleur de gestion a également réussi à isoler les consommations en eau et énergie. L'ensemble de ces charges représentent en moyenne 20 % du prix de vente de la prestation. Par ailleurs, le coût de la gestion du linge utilisé est estimé en moyenne à 10 € par séjour.

L'ensemble des charges fixes, charges de personnel, amortissements et maintenance des installations, frais administratifs, est de 740 000 €.

L'établissement est ouvert 330 jours sur l'année. La période de fermeture, en novembre, permet d'assurer des opérations de maintenance.

Annexe 2 – Éléments d'analyse du projet de nouvelle activité

Les infrastructures de la piscine et du spa permettent d'accueillir jusqu'à 30 personnes par jour.

Actuellement, cet espace est uniquement réservé aux curistes. Compte tenu de la durée moyenne des séjours (entre 3 et 5 jours), on estime que 7 000 personnes pourraient s'y rendre pendant l'année. Après enquête, il s'avère que seuls 80 % d'entre eux, utilisent ces installations. En effet, un certain nombre ne choisit pas l'hébergement dans l'établissement donc ne vient que pour les soins et d'autres préfèrent profiter des activités sportives ou culturelles de la région.

Afin d'améliorer le taux d'occupation de la piscine et du spa, les dirigeants envisagent la création d'une nouvelle activité appelée « Day Spa » dont le tarif a été fixé à 80 €. Cette prestation permettra d'offrir aux clients la possibilité de bénéficier d'une journée complète dans la structure. À leur arrivée, il leur sera fourni un ensemble peignoir, serviette et chaussons. Ils pourront également profiter du menu « Equilibre » proposé au restaurant spécifique, indépendant du restaurant classique utilisé par les curistes pour le dîner.

Les charges fixes relatives au fonctionnement de la piscine et du spa sont estimées à 120 000 €. Pour une journée, différents coûts ont été recensés :

- Coût d'un repas (composants, personnel, énergie...) : 15 €
- Gestion du linge : 7 €

Compte tenu de la saisonnalité observée et la concurrence dans la région, il est raisonnable de ne pas envisager un taux de fréquentation à 100 %. Donc par mesure de prudence, on estime les ventes de prestations « Day Spa » à 70 % du nombre d'entrées qui assurerait la pleine utilisation des équipements.

ANNEXE 3 – Remarques recueillies au mois de décembre

Sentiments des clients

C1 – « Ce centre offre une belle prestation par rapport à d'autres établissements : le site est exceptionnel, le climat très agréable et le personnel de soins attentif, encore que, pour certains soins, il se contente de régler les appareils et, ensuite, on ne le revoit plus ; quelquefois même, je ne savais pas, à l'arrêt des appareils, si le soin était terminé ou si je devais attendre le retour de l'hydrothérapeute. »

C2 – « Je suis satisfait de ma cure en termes de bien-être mais je trouve que l'organisation des soins laisse à désirer ; déjà, le premier jour, il faut se battre pour obtenir des soins groupés et l'accueil a modifié trois fois mon programme avant d'établir mon planning définitif. Pendant la semaine, il n'y a pas

de stabilité avec les soigneurs et c'est désagréable : pour apprécier les massages, il faut pouvoir se détendre et établir des liens avec les masseurs, or, ce ne sont jamais les mêmes. »

C3 – « Je ne comprends rien au fonctionnement de ce centre : il vous propose une offre globale dans sa plaquette publicitaire à un prix donné ; déjà, quand vous recevez le bon de commande pour la demande d'acompte, le prix de l'hôtel est distinct de la facturation des soins et il faut faire tout un calcul pour s'apercevoir que c'est la même chose ; mais, le pire, c'est au moment de payer : les consommations prises au salon de thé ou les suppléments de restauration ne sont pas facturés avec la facture de l'hôtel. Pour moi, comme ma femme avait pris un forfait "cure beauté", j'ai payé les soins esthétiques à l'institut de beauté, les consommations chaudes au salon de thé, les suppléments en vin au restaurant et, enfin, le reste de la cure et l'hébergement à l'accueil de l'hôtel. »

C4 – « J'ai peu apprécié l'organisation des soins de thalasso et de beauté : j'avais pris un forfait "cure beauté" et je pensais que l'accueil gérait toutes les prestations. En fait, il faut patienter deux fois de suite : une fois pour les soins de thalasso, puis une fois pour les soins en institut de beauté. Conclusion, tous les créneaux horaires de soins de beauté étaient pris par des demandes de clients occasionnels et j'ai dû me contenter d'horaires très tardifs et, même, je n'ai pas pu faire une excursion avec mes amis car le dernier soin compris dans le forfait ne pouvait être mis que sur cet après-midi libre. Cela ne tient pas au personnel, il fait ce qu'il peut, il est très aimable, mais c'est mal organisé ! ».

Remarques des hôtesses d'accueil

H1 – « Certes, le logiciel de réservation a été remanié en fonction de nos demandes et de la spécificité de notre centre, mais il reste lourd et peu pratique : chaque lundi matin, c'est très compliqué pour organiser les plannings de la semaine des curistes résidentiels ; nous sommes trois à travailler en parallèle et c'est à qui de nous trois va s'inscrire en premier sur les créneaux horaires. Nous essayons bien de nous ajuster oralement mais, devant les curistes qui demandent, voire exigent des regroupements horaires, la variété des offres de soins, les offres promotionnelles aux clients occasionnels, ce n'est pas facile, d'autant qu'il n'est pas possible de visualiser le planning d'ensemble à un moment donné ; aussi, souvent, préfère-t-on éditer le planning du curiste et le reprendre s'il apparaît trop morcelé.

Même le planning général informatique répond mal à nos besoins : quand le traitement était manuel, nous avions un planning horizontal à fiches de couleurs différenciées et il était simple de voir les trous dans les emplois du temps du personnel et donc de pouvoir améliorer le programme des curistes et celui des hydrothérapeutes. Aujourd'hui, ce planning général est sur informatique mais il est vertical, sur plusieurs pages écran et sans distinction de couleurs ; la nature des soins est uniquement représentée par des codes. C'est beaucoup moins lisible. »

H2 – « Tout est devenu plus rigide avec l'informatisation : avant, quand les soignants détectaient qu'il y avait un problème sur le planning d'un curiste, ils s'ajustaient entre eux et, pour le curiste, cela n'avait pas d'impact. Maintenant, ils ne peuvent accéder sur le poste écran qu'à leur programme de travail et, donc, ils n'ont plus de vision d'ensemble des disponibilités de chacun. Pour nous aussi, à l'accueil, c'est devenu plus compliqué : pour ouvrir une capacité de soins supplémentaire comme une baignoire à jet ou un drainage lymphatique, il faut une autorisation du directeur et lui démontrer que les postes de soin de même nature sont saturés, alors les clients attendent et constatent nos difficultés à établir leur planning. »

Remarques des hydrothérapeutes

HY1 – « Ce n'est plus comme avant, du temps du Dr X ! À cette époque, on avait la préoccupation du curiste ; maintenant, avec les matériels multifonctions programmables, notre rythme de travail s'est accru et est devenu moins intéressant : on nous demande de surveiller plus de cabines, ce qui fait que l'on a souvent juste le temps de voir le curiste au début et à la fin de son soin. C'est important de passer pendant le soin d'un curiste ; outre l'effet de créer une atmosphère conviviale, cela se révèle indispensable car il arrive que certains d'entre eux ressentent malaises ou angoisses. De plus, on nous

programme plus de soins avec machines et moins de soins en face à face (douche à jet ou abdominale) qui demandent d'être présent toute la durée du soin ; or, ce sont ces indications qu'apprécient le plus les curistes et qui, pour nous, sont les plus valorisantes : on se sent utile à quelque chose, pas uniquement à appuyer sur des boutons ! »

HY2 – « L'ambiance n'est plus la même : le rythme de travail s'est accru mais ce n'est pas le plus grave car cela reste acceptable. Non, ce qui me gêne le plus, c'est l'ambiance de travail qui se détériore : avant, pour chaque jour, était établi un planning de fonctionnement où les affectations de chacun étaient visibles ; cela nous permettait de nous organiser. Maintenant, notre seul interlocuteur est l'écran et nous ne pouvons voir que notre planning de travail (chacun a un code d'accès) et, normalement, c'est l'accueil qui actualise trois fois par jour ce planning, aussi certains en profitent pour en faire le moins possible. En plus, compte tenu de la chaleur et de l'humidité ambiante, les postes informatiques ne sont pas fiables : les pannes sont fréquentes et, dans ce cas, il faut remonter à l'accueil pour connaître son emploi du temps. »

Remarques des kinésithérapeutes

K1 – « Je suis plutôt contente de la nouvelle organisation, cela me permet de connaître à l'avance mes horaires sur plusieurs jours et, pour la famille, c'est plus pratique. Mais, ce qui me déplaît, c'est l'absence de contrôle médical sur la prescription de certains soins : les clients, pour certains, ne se rendent pas compte de leur état de santé et demandent des soins (enveloppement d'algues, bain en eau chaude, même certains massages) qui sont inadaptés, voire peuvent provoquer un risque cardiaque important ; c'est nous qui sommes au contact du malade, c'est notre responsabilité médicale qui est en jeu. Hier, avec le maître nageur, nous avons eu une altercation avec un curiste qui est resté plus d'une demi-heure au hammam : vu son poids, il n'aurait pas dû dépasser dix minutes. C'est sûr, c'est plus facile de prescrire des soins en baignoires automatiques que des massages ou des douches à jet qui demandent du personnel spécialisé. »

Remarques du responsable de la boutique/salon de thé

« Notre activité marche bien, de nombreux curistes viennent se détendre entre les soins dans nos locaux mais ils seraient demandeurs d'un forfait "boissons chaudes" ou "tisanes à volonté" sur la durée du séjour car la facturation à la consommation leur donne le sentiment de toujours payer, d'autant que le système de facturation suit jour par jour et boisson par boisson les consommations qu'ils nous règlent en fin de séjour. Ce serait plus agréable pour eux et plus facile pour nous si un forfait était compris dans le prix de leur séjour mais il paraît que cela poserait des problèmes de reversement et que le contrat de franchise n'a pas prévu ce cas. »

ANNEXE 4 - Taux de satisfaction des clients sur une centaine de réponses sur 3 mois

Trois segments de clientèle ont été identifiés :

Critères satisfaction/ Clients	Temps attente	Sourire réactivité disponibilité Conseil	Diversité des services Prestations Piscine/hydro	Propreté Design	Tarif Fourchette et différenciation
Client jeune thalasso	50%	40%	50%	90%	60%
Client senior thalasso	40%	50%	30%	80%	60%
Accompagnant	NS	50%	60%	90%	80%

< 50% = satisfaction faible ; >80% satisfaction bonne

ANNEXE 5 - valeur accordée aux différents services et fonctions repérés (degré utilité perçu)

Segments de client/fonction	Hydro machine	Hydro manuel	kiné	Salon thé Boutique	Piscine
Client jeune	4	1	3	4	2
Client senior	3	1	2	4	4

Echelle de note de 1 à 5 : 1 grande valeur et 5 très faible valeur utilité

ANNEXE 6 - Taux de satisfaction des salariés de l'activité sur 1 mois

Critères travail	Tps de travail	Rémunération	Ambiance équipe	Communication Contact client	Cond travail Informatique SI logiciel
Hôtesse	70%	80%	50%	40%	40%
Kiné	80%	70%	40%	50%	50%
Hydro	60%	60%	50%	50%	40%
Serveuse boutique	80%	90%	70%	60%	60%

< 50% = satisfaction faible ; >80% satisfaction bonne

ANNEXE 7 - Coûts de fonctionnement répartis et affectés aux fonctions repérées

Coûts des services Ch F(pers) +V=956	Hydro machine	Hydro manuel	kiné	Salon thé	Piscine
Accueil adm 110	20%	20%	20%	20%	20%
Boutique salon thé 180	0%	0%	0%	90%	10%
Soins hydro machine 210	90%	5%	5%	0%	0%
Soins hydro manuels 300	5%	90%	5%	0%	0%
Kiné 156	5%	5%	85%	0%	5%