

Les écarts

- Chapitre 1 Les méthodes
- Chapitre 2 Les écarts de chiffre d'affaires et de marges.
- Chapitre 3 Les écarts de charges directes
- Chapitre 4 Les écarts de charges indirectes

L'analyse des écarts : méthodes

La base, mais quelle base ?

- De $RT = CA - CT$ à ...
- $RT_r = CA_r - CT_r$
 - ↓
 - ↓
 - ↓
- $RT_{b,0} = Ca_{b,0} - CT_{b,0}$
- Mais quel point de référence prendre en compte, la question du cadrage ?

Le biais de cadrage (k&T, 1974 ; Bazerman, 2005)

- A. Sauver une usine et donc 2000 emplois avec certitude.
- B. 1/3 de probabilité de sauver les 3 usines (6000 emplois) et 2/3 aucune.
- Présenté ainsi. 80 % des individus choisissent A

Le biais de cadrage (k&T, 1974 ; Bazerman, 2005)

- C. On perd avec certitude 2 usines et donc 4000 emplois.
- D. 1/3 de probabilité de ne perdre aucune des 3 usines et 2/3 de tout perdre (6000 emplois).
- Présenté ainsi. 80 % des individus choisissent D. Pourtant A est strictement équivalent à C et B strictement équivalent à D.

Le biais de cadrage (le choix du point de référence compte)

- Imaginons que la France se prépare à affronter une maladie asiatique inhabituelle, qui pourrait tuer 600 personnes. Deux programmes alternatifs de soins ont été proposés. Supposons que les conséquences scientifiques exactes des deux programmes sont les suivantes :
- Si le programme A est adopté, 200 personnes seront sauvées.
- Si le programme B est adopté, il y a $1/3$ de probabilité que les 600 personnes soient sauvées et $2/3$ que personne ne soit sauvé.
- Dans cette version, une majorité de répondant sont en faveur du programme A, ils sont averse au risque.

Limites cognitives : L'effet de cadrage

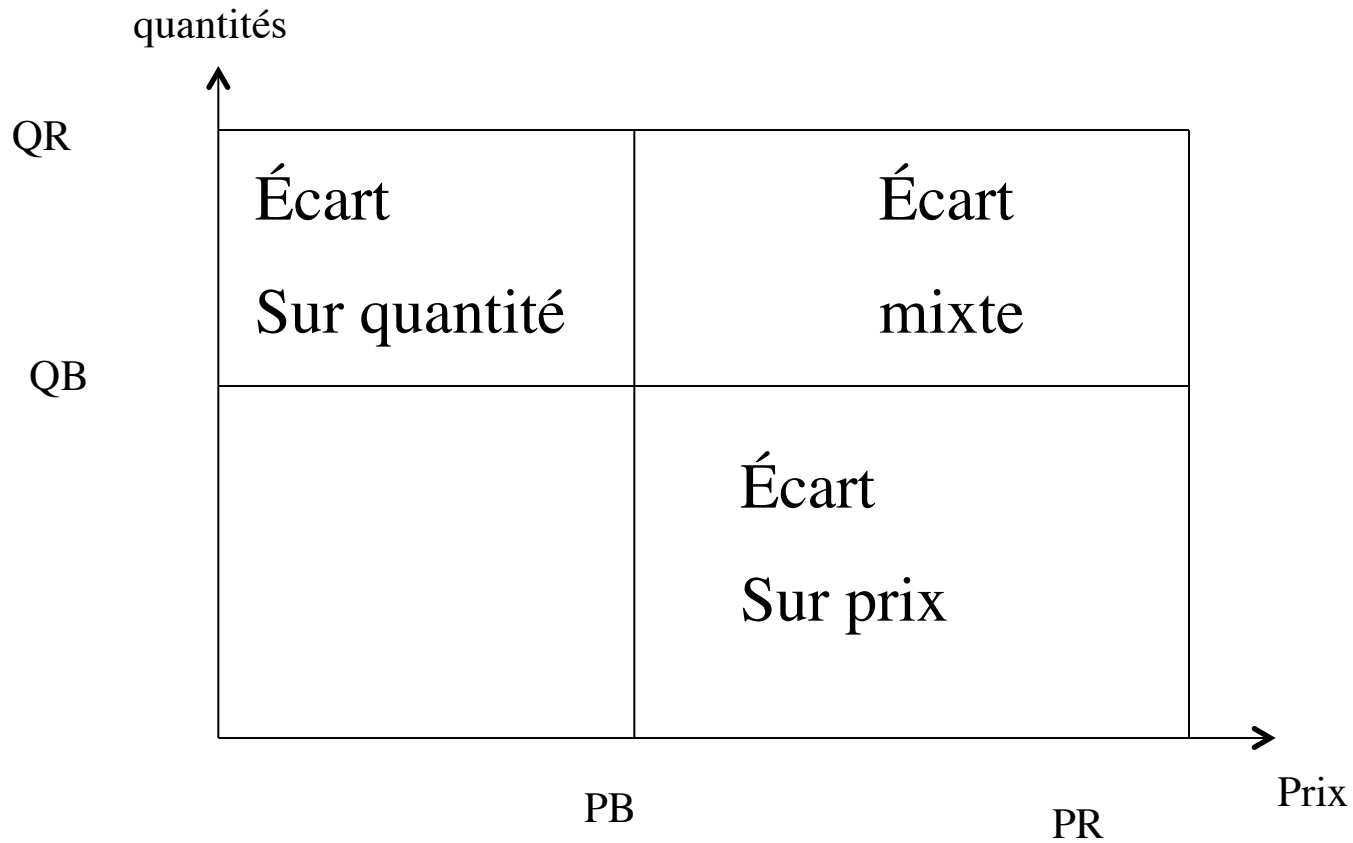
(Kahneman & Tversky)

- On présente à d'autres répondants une version différente de la même question :
- Si le programme A' est adopté, 400 personnes mourront
- Si le programme B' est adopté, il y a 1/3 de probabilité que personne ne meurt et 2/3 de probabilité que 600 personnes meurent.
- Dans cette nouvelle version, une large majorité des répondants sont à présent en faveur du programme B', l'option risquée. Bien qu'il n'y ait aucune différence entre A et A' d'une part et B et B' d'autre part, elles évoquent des associations différentes et par conséquent des évaluations différentes.

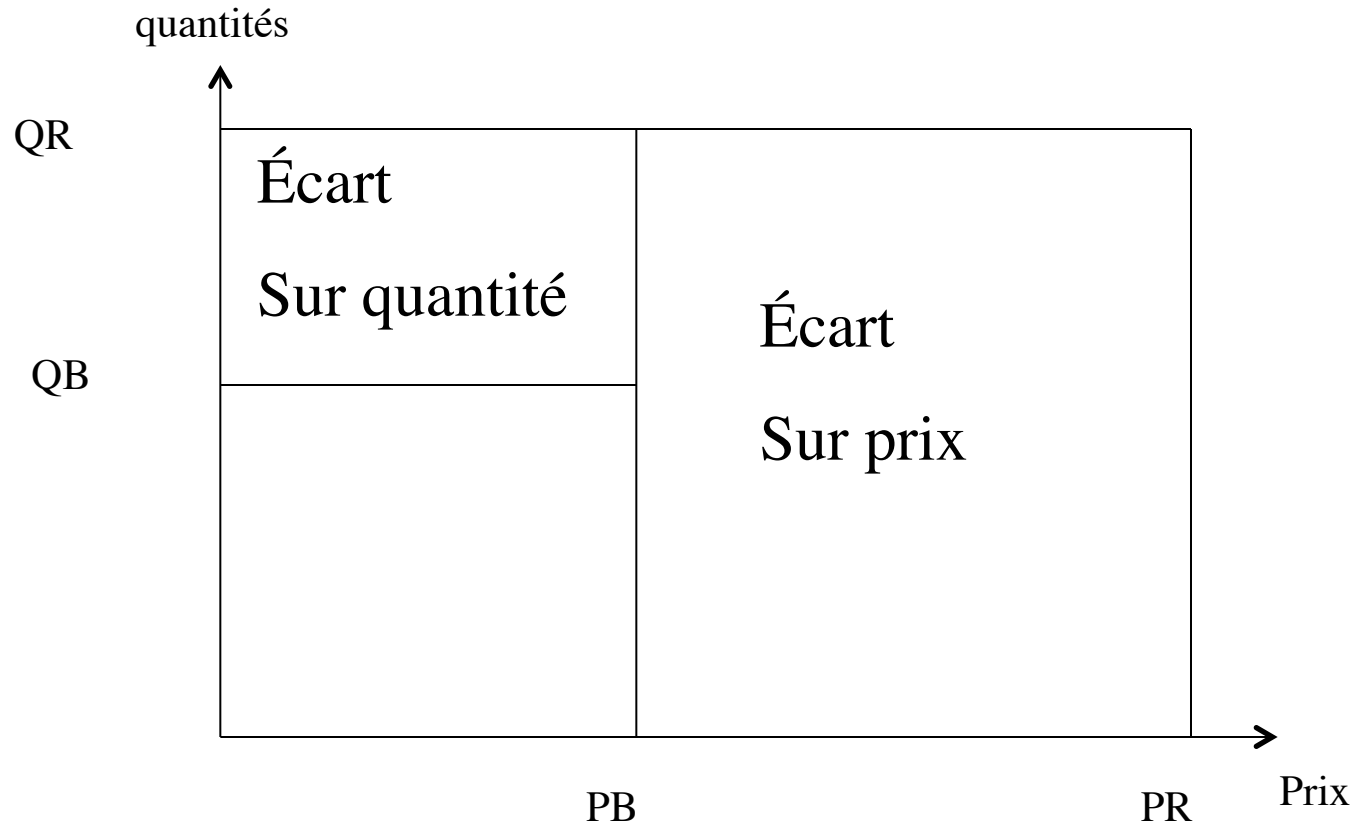
Conséquences

- Selon la manière dont on fixe la base, on passe d'un jugement sur des pertes à un jugement sur des gains.
- Dans le premier cas, selon la théorie des perspectives cela conduit à des préférences fortes pour le risque (2 fois plus).
- Dans le second, selon la théorie des perspectives cela conduit à de l'aversion pour le risque

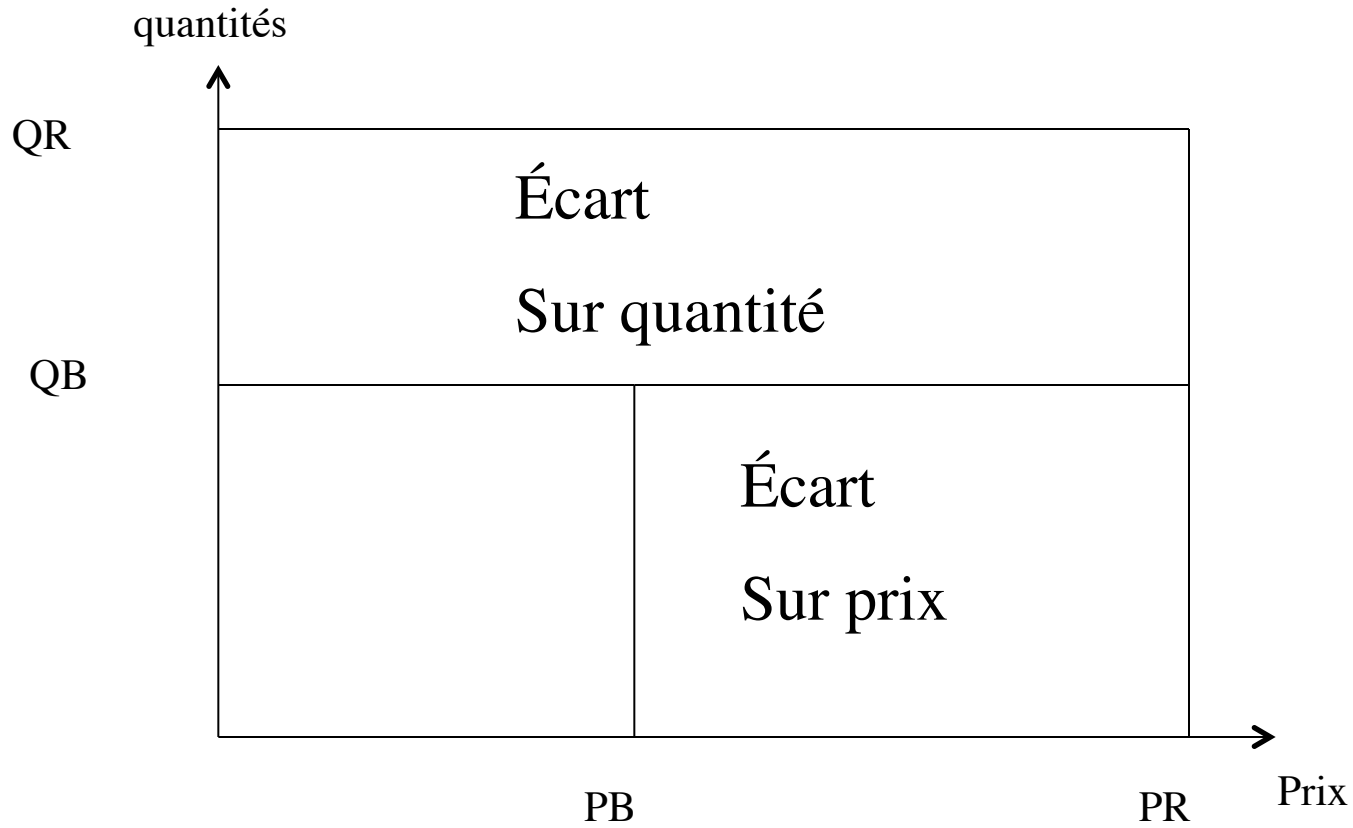
Méthode 1



Méthode 2



Méthode 3



Le problème

- Il s'agit d'analyser et d'expliquer naturellement pour prendre par la suite des mesures correctives des écarts entre résultat réel et résultat budgété
- Mais on vient de le voir, différentes méthodes sont possibles.
- Quelle est celle qui est la plus appropriée ? Cela dépend des responsabilités qui ont été définies. Le plus souvent on prend pour base en matière de quantité les prix qui ont été budgétés pour évacuer de l'analyse de la performance des effets prix qui ne sont pas associés au centre d'analyse.
- Si on suit cette logique, c'est souvent la méthode 2 qui est utilisée.
- La donne se complique si on utilise plusieurs produits ou plusieurs charges.

Le problème

- Il s'agit d'analyser et d'expliquer naturellement pour prendre par la suite des mesures correctives des écarts entre résultat réel et résultat budgété
- Profit = Recette totale - coût total = CA - CT
- Trois types d'écarts sont calculés : les écarts sur chiffre d'affaires, les écarts sur les coûts et les écarts sur marges.
- $\pi_i = CA_i - Ct_i$ et $\pi_r = CA_r - Ct_r$; on a donc trois écarts qui apparaissent :
 - Ecart sur CA : $CA_i - Ca_r$
 - Ecart sur coût : $Ct_i - Ct_r$
 - Ecart sur marge : $\pi_i - \pi_r$
- Naturellement ces analyses sont effectuées souvent ligne de produit par ligne de produit.

Les écarts de chiffre d'affaires et les écarts de marge

Un exemple

- Une entreprise fabrique et vend deux produits A et B. En janvier le contrôleur de gestion a pu rassembler les informations suivantes :
- Les coûts préétablis unitaires de A et B sont respectivement 64 € et 100 €.
- Calculer les écarts sur marges sur coûts préétabli, après avoir calculé l'écart de chiffre d'affaires.

Budget des ventes	Produit A	Produit B
Prévisions Janv	8 000 à 80 €	8 000 à 120 €
Réalisés Janv	10 000 à 85 €	8 000 à 118 €

Méthode (si H1) écart de CA

- Première méthode de décomposition du chiffre d'affaires : on suppose que les produits sont gérés séparément (H1).

Ecart total	Produit A	Produit B
Ecart sur volume	$(10\ 000 - 8\ 000) \cdot 80 = 160\ 000$	$(8\ 000 - 8\ 000) \cdot 120 = 0$
Ecart sur prix	$10\ 000 (85 - 80) = 50\ 000$	$8\ 000 (118 - 120) = -16\ 000$
Ecart sur CA total 194 000	210 000	- 16 000

Ecart de CA

Budget	Q vendues	Prix	Valeurs
Prod A	8000	80	640 000
Prod B	8000	120	960 000
Total	16 000	100	1 600 000

Real	Q vendues	Prix	Valeurs
Prod A	10 000	85	850 000
Prod B	8 000	118	944 000
Total	18 000	99,67	1 794 000

- Les pourcentages standards sont pour A - B respectivement 0,5 - 0,5 et les réalisations sont 0,56 - 0,44 (attention aux arrondis).
- L'écart global est : $1794000 - 1\ 600\ 000 = 194\ 000$
- L'écart sur prix est : $18\ 000 (0,56(85-80) + 0,44(118-120)) = 34\ 000$
- L'écart de composition est : $18\ 000 (80(0,56-0,5) + 120 (0,44-0,5)) = -40\ 000$
- L'écart sur volume est : $100(18000-16000) = 200\ 000$

Calcul des écarts de marges

- Marge réelle : $10\ 000 (85-64) + 8\ 000 (118 - 100) = 210\ 000 + 144\ 000 = 354\ 000$
- Marge sur coût préétablit : $8\ 000 (80-64) + 8\ 000 (120 - 100) = 288\ 000$
- L'écart sur la marge sur coût préétablit est donc de 66 000

Correction

Marges budgétées	Q	Marges unitaires	Marges
Prod A	8000	16	128 000
Prod B	8000	20	160 000
Total	16 000	18	288 000

Réel	Q vendues	Marges unitaires réelles	Marges réelles
Prod A	10 000	21	210 000
Prod B	8 000	18	144 000
Total	18 000	19,66	354 000

Sol°

- Première méthode de décomposition de la marge : on suppose que les produits sont gérés de manière séparés.

Ecart total	Produit A	Produit B
Ecart sur volume	$(10\ 000 - 8\ 000) \cdot 16 = 32\ 000$	$(8\ 000 - 8\ 000) \cdot 20 = 0$
Ecart sur marge	$10\ 000 (21 - 16) = 50\ 000$	$8\ 000 (18 - 20) = -16\ 000$
Ecart sur marge total 66 000	82 000	- 16 000

L'écart de volume et l'écart de composition

- L'écart sur volume peut se décomposer en un écart sur volume global et un écart de composition lié à la variation de la structure des ventes.
- La marge unitaire prévue était de $288\ 000 / 16\ 000 = 18$ avec une répartition moitié moitié entre le produit A et B
- On peut calculer un écart global de marge : $354\ 000 - 288\ 000 = 66\ 000$
- On peut calculer un écart sur volume : $18 (18\ 000 - 16\ 000) = 36\ 000$
- La composition n'est pas celle prévue, on peut calculer un écart de composition:
 $18\ 000 ((10/18 - 0,5) 16 + (8/18 - 0,5) 20) = 14\ 400 - 18\ 000 = -4\ 000$
- La marge n'est pas celle prévue, on peut calculer un écart de marge :
- $18\ 000 (10/18(21 - 16) + 8/18(18 - 20)) = 34\ 000$
- On retrouve la marge totale

Exercice d'application

- Calculez les écarts et analysez la politique commerciale à mettre en œuvre.
- Un service commercial avait pour budget pour le mois prochain : les ventes suivantes :
 - Produit A 1200 unités à 100 €
 - Produit B 400 unités à 50 €
 - Produit C 400 unités à 25 €
- Les réalisations sont les suivantes
 - Produit A 1386 unités à 110 €
 - Produit B 495 unités à 45 €
 - Produit C 99 unités à 20 €

Correction

Budget	Q vendues	Prix	Valeurs
Prod A	1200	100	120 000
Prod B	400	50	20 000
Prod C	400	25	10 000
Total	2000	75	150 000

Real	Q vendues	Prix	Valeurs
Prod A	1386	110	152 460
Prod B	495	45	22 275
Prod C	99	20	1980
Total	1980	89,25	176 715

- Les pourcentages standards sont pour A - B - C respectivement 0,6 - 0,2 - 0,2 et les réalisations sont 0,7 - 0,25 - 0,05.
- L'écart global est : $176\ 715 - 150\ 000 = 26\ 715$
- L'écart sur prix est : $1980 (0,7(110-100)+ 0,25(45-50)+0,05(20-25))= 10\ 890$
- L'écart de composition est : $1980 (100(0,7-0,6)+50(0,25-0,2)+25(0,05-0,2))=17325$
- L'écart sur volume est : $(75(1980-2000))=-1500$

Les principes de l'analyse des écarts

- Le principe de calcul des écarts consiste à apprécier l'incidence de chacun des éléments le composant. On va donc analyser l'écart global en sous écarts calculés pour chacun d'eux en supposant les autres constants ou neutres.
- Si on suppose pour le chiffre d'affaires que seuls deux éléments jouent : le prix et la quantité vendue. On calculera un écart sur prix en bloquant la variable quantité et on calculera ensuite un écart sur volume ou quantité en bloquant le paramètre prix.
- D'une manière générale on considère qu'en plus des effets prix et volume un effet composition ou mix dans l'analyse du coût total ou du CA total joue en considérant sa composition par les différents produits ou éléments déclencheurs de coût.
- L'écart global est alors considéré comme la somme de ses composantes :
 - Écart sur prix
 - Écart sur composition
 - Écart sur quantité

Un exemple d'analyse de marge

Dans cette entreprise, créée depuis peu, le directeur (non comptable) vient d'obtenir de son responsable de gestion les deux tableaux suivants, concernant les résultats du mois précédents :

Budget en euros	Prix de vente	Quantité	Coût de production unitaire	Autres charges unitaires
A	15	1000	7	1
B	20	1400	12	2
C	29	1200	16	7

Les réalisations sont :

en euros	Prix de vente	Quantité	Coût de production	Autres charges
A	14	1200	8680	1 070
B	18	1200	15200	2200
C	33	1200	19700	7900

Ne sachant trop quoi en penser, il demande au responsable de la gestion de lui commenter la performance globale et la performance des trois pôles existants : services fonctionnels, commerciaux et de production

Calcul de l'écart sur résultat

Ecart de résultat global

BUD	A	B	C	total	
Prix		15	20	29	
coût		8	14	23	
vol		1 000	1 400	1 200	3 600
Total		7 000	8 400	7 200	22 600
Réel					
Prix		14	18	33	
coût		8,13	14,50	23,00	
vol		1 200	1 200	1 200	3 600
Total		7 050	4 200	12 000	23 250
Ecart		50	-4 200	4 800	650

Calcul des écarts sur marge

- Attention la base de calcul des marges est recalculée par rapport aux coûts budgétaires car le service commercial n'est pas responsable des coûts

Ecart sur marge				
	A	B	C	total
Marge bud				
Marge u	7	6	6	
Q budg	1 000	1 400	1 200	3 600
Struct Bud	28%	39%	33%	
Total	7 000	8 400	7 200	22 600
Marge réelle bud				
Marge u	6	4	10	
Q réelle	1 200	1 200	1 200	3 600
Struct Bud	33%	33%	33%	
Total	7 200	4 800	12 000	24 000
Ecart				total
vol	0	0	0	0
Prix	-1 200	-2 400	4 800	1 200
composition	1 400	-1 200	0	200
Total	200	-3 600	4 800	1 400

Les écarts de coûts

- Attention la base de calcul est effectuée sur la base de l'activité réelle, le service n'est pas responsable de l'activité.

Ecart sur coût total				
BUD réel	A	B	C	total
coût	8	14	23	
Q budg	1 200	1 200	1 200	
Total	9 600	16 800	27 600	54 000
Réel	A	B	C	
coût	8,13	14,50	23,00	
Q réel	1 200	1 200	1 200	
Total	9 750	17 400	27 600	54 750
Ecart de coûts	150	600	0	750

Vérification

- On vérifie que l'écart de résultat est bien calculé expliqué par la somme de l'écart sur coût avec l'écart sur marge
- On préfère l'écart sur marge en général car il responsabilise les commerciaux sur le résultat obtenu et pas seulement sur le chiffre d'affaires

Les écarts de charges directes

Les principes de l'analyse des écarts des charges directes

- Le principe d'analyse est le même que pour les recettes car elles varient directement en fonction de l'activité.
- Supposons que CT soit le coût total de trois matières entrant dans la composition d'un produit.

$$CT = Q_1P_1 + Q_2P_2 + Q_3P_3$$
- Si $Q = Q_1 + Q_2 + Q_3$ et $Q_1 = \partial_1 Q$; $Q_2 = \partial_2 Q$; $Q_3 = \partial_3 Q$ alors

$$CT = \partial_1.Q.P_1 + \partial_2.Q.P_2 + \partial_3.Q.P_3 = Q (\partial_1 P_1 + \partial_2 P_2 + \partial_3 P_3)$$
- Si on pose que CT_R (le coût total réel) doit être comparé à CT_B (le coût total budgété). **Attention à CT_B , le service des coûts n'est pas responsable de l'activité (même raisonnement que pour l'imputation rationnelle des charges fixes). On recalcule un budget sans erreur sur la quantité produite.**
- On fait apparaître par exemple la décomposition suivante :
 - Ecart sur prix : $Q_R \cdot \sum \partial_{Ri} \cdot (P_{Ri} - P_{Bi}) = Q_R \cdot (\partial_{R1} \cdot (P_{R1} - P_{B1}) + \partial_{R2} \cdot (P_{R2} - P_{B2}) + \partial_{R3} \cdot (P_{R3} - P_{B3}))$
 - Ecart sur composition : $Q_R \sum P_{Bi} \cdot (\partial_{Ri} - \partial_{Bi}) = Q_R \cdot (P_{b1} \cdot (\partial_{R1} - \partial_{B1}) + P_{b2} \cdot (\partial_{R2} - \partial_{B2}) + P_{b3} \cdot (\partial_{R3} - \partial_{B3}))$
 - Ecart sur quantité : $(Q_R - Q_B) \sum \partial_{Bi} \cdot P_{Bi} = (Q_R - Q_B) \cdot \text{Prix moyen budgété}$

Attention il ne s'agit que d'une décomposition parmi d'autres possibles

Un exemple

- Une société envisage d'assembler 25 000 sièges auto par mois. Les sièges sont achetés à 150€ pièce, et le coût du tissu revient par siège à 5€. Le coût prévisionnel de main directe pour réaliser l'opération (5mn par siège) est de 150 K€
- Le mois dernier la société a livré en réalité 20 000 sièges. Les coûts de MO se sont élevés à 3500 h à 75€. 23 000 sièges ont été achetés à 155 € pièce et le coût du tissu a été de 126 500€ à 5,5 € par siège.

solution

Ecart sur ch directes			
sièges	Prev/réel	reel	Ecart
vol	20 000	23 000	3 000
prix	150	155	5
Total	3 000 000	3 565 000	565 000
Ecart sur ch directes			
tissus	Prev/réel	reel	Ecart
vol	20 000	23 000	3 000
prix	5,0	5,5	0,5
Total	100 000	126 500	26 500
MOD			
Vol	Prev/réel	reel	Ecart
Vol	1 667	3 500	1 833
Prix	72,00	75	3
Total	120 024	262 500	142 476
1667 = 20 000*5/60			

solution

Décomposition de l'écart sièges		
Ecart sur prix	115000	= 5 * 23 000
Ecart sur vol	450000	= 3 000 * 150
Total	565000	
Décomposition de l'écart tissus		
Ecart sur prix	11500	= 0,5 * 23 000
Ecart sur vol	15000	= 3 000 * 5
Total	26500	
Décomposition de l'écart MOD		
Ecart sur prix	10500	= 3 * 3 500
Ecart sur vol	131976	= 1 833 * 72
Total	142476	

Les écarts de charges indirectes

Les principes de l'analyse des écarts des charges indirectes

- Le cas le plus courant d'analyse correspond à des charges indirectes composées de charges fixes et de charges variables. On a vu dans le système de l'imputation rationnelle des charges fixes que on ramenait les charges variables à un niveau d'activité dit normal permettant de définir un taux normal de charges indirectes.
- Des lors quatre écarts peuvent être mis en évidence :
 - un écart sur le budget de charges fixes (les charges fixes réelles peuvent être différentes de celles qui étaient budgétées)
 - un écart sur le budget de charges variables : c'est l'écart liés aux différences unitaires de charges variables.
 - Un écart sur rendement : correspondant à l'impact de la variation de productivité réelles par rapport au standard
 - un écart de capacité : qui mesure l'impact de la sous ou sur activité par rapport au budget.

Exercice d'application

- Un centre principal d'analyse a une activité budgétée de 2500 heures de travail direct, correspondant à une production de 5000 articles.
- Les coûts standard d'une unité d'oeuvre sont
 - Charges variables : 16 €
 - Charges fixes 9 €
 - Total de charges indirectes du centre 25 €
- Les réalisations sont les suivantes
 - Les charges indirectes ont été affectées à hauteur de 42 250 €, dont 29 250 € de charges variables et 13 000 € de charges fixes.
 - Ces charges correspondent à 1 950 heures de travail direct s'appliquant à une production réelle de 4 500 pièces

Correction

Budget	Q = 2500	Prix	Valeurs
CF _b /UO _b	2500	9	22 500
CV _b /UO _b	2500	16	40 000
CT _b	2500	25	62 500

Real	Q = 1950	Prix	Valeurs
CF _r			13 000
CV _r /UO _r	1950	15	29 250
CT _r			42 250

Budget2 recalculé/ réel	Q= 2500/5000*4 500	Prix	Valeurs
CF _b /UO _b	2250	9	20 250
CV _b /UO _b	2250	16	36 000
CT _b	2250	25	56 250

Correction : calcul de l'écart total

- Méthode 1 de calcul de l'écart total de charges indirectes
- Etant donné les éléments budgétés, on a une valorisation de la production unitaire de $62\,500/5\,000$ c'est à dire : 12,5 € par article.
- Les charges indirectes budgétées recalculées sont donc $12,5 \cdot 4\,500 = 56\,250$
- Les charges indirectes réelles sont de 42 250, soit un écart de - 14 000

- Méthode 2 de calcul de l'écart total de charges indirectes
- La production standard est budgétée pour une productivité horaire de $(2\,500/5\,000)$ c'est à dire 1/2 h à l'article. On a produit en réalité 4500 articles soit pour la productivité horaire budgétée un temps standards pour la production réelle de $4\,500 \cdot \frac{1}{2} = 2\,250 \text{ h} = \text{UOrb}$
- L'écart global pour les frais standards de production réelle est donc de :
- $((1950 \cdot 15) + 13\,000) = 42\,250$ le coût réel des charges indirectes
- Moins le coût budgété sans erreur de volume d'UO à savoir :
- $(2\,250 \cdot 16 + 2\,250 \cdot 9) = 56\,250$
- Il faut donc expliquer un écart total de charges indirectes de - 14 000

Correction : décomposition anglo

- L'écart sur le budget de charge fixe est
 $13\ 000 - 22\ 500 = - 9\ 500$
 Normalement les charges fixes, par définition n'évoluent pas selon le nombre d'UO. Mais leur taux peut changer.
- L'écart sur budget des charges variables sera lié à la variation de coût unitaire des charges variables :
 $1950 (15-16) = - 1950$ (il est interprétable comme un écart de prix)
- L'écart de rendement qui est égal à la différences entre les heures réelles et les heures budgétées pour la production réelle au coût unitaire des charges variables budgétées :
 $16 (1950 - 2\ 250) = - 4\ 800$ (il est interprétable comme un écart de volume)
- L'écart de capacité qui mesure la différence due à la sous ou sur activité par rapport au niveau d'activité normale ou budgété au coût unitaire des charges fixes budgétées :
 $9 (2\ 500 - 2\ 250) = 2250$
- On vérifie que bien que l'écart global est égal à la somme des 4 écarts qui le compose.

La méthode 1: Les 4 écarts ou méthode Anglo

- On n'a pas calculé l'écart total coût réel - coût budgété mais le
- Coût réel - le coût budgété pour la production réelle afin de tenir compte de l'effet de l'activité.
C'est le principe de l'imputation rationnelle des charges fixes, qui part du calcul des UO au rdt du budget pour la production réelle
- Pour ce faire on établit pour les coûts indirects comme d'habitude un prix et une quantité (les unités d'œuvre) :
- On définit avec les notations précédentes :
- $(UO_r \cdot CV_r + CF_r) - (UO_{rb} \cdot CV_b + UO_{rb} \cdot CFU_b)$ l'écart global qui est décomposé en 4 écarts :

$$(UO_r \cdot CV_r + CF_r) - (UO_r \cdot CV_r + UO_b \cdot CFU_b) = CF_r - CF_b = \text{écart sur budget de charges fixes}$$

$$(UO_r \cdot CV_r + UO_b \cdot CFU_b) - (UO_r \cdot CV_b + UO_b \cdot CFU_b) = UO_r (CV_r - CV_b) = \text{écart sur charges variables}$$

$$(UO_r \cdot CV_b + UO_b \cdot CFU_b) - (UO_{rb} \cdot CV_b + UO_b \cdot CFU_b) = CV_b (UO_r - UO_{rb}) = \text{écart sur rendement}$$

$$(UO_{rb} \cdot CV_b + UO_b \cdot CFU_b) - (UO_{rb} \cdot CV_b + UO_{rb} \cdot CFU_b) = CFU_b (UO_b - UO_{rb}) = \text{écart sur capacité}$$

La méthode 2: Le PCG 82, 3 écarts

- On n'a pas calculé l'écart total coût réel - coût budgété mais le
- Coût réel - le coût budgété pour la production réelle afin de tenir compte de l'effet de l'activité.
C'est le principe de l'imputation rationnelle des charges fixes, qui part du calcul des UO au rdt du budget pour la production réelle
- Pour ce faire on établit pour les coûts indirects comme d'habitude un prix et une quantité (les unités d'œuvre) :
- On définit avec les notations précédentes :
- $(UO_r \cdot CV_r + CF_r) - (UO_{rb} \cdot CV_b + UO_{rb} \cdot CFU_b)$ l'écart global est décomposé en 3 écarts :

$(UO_r \cdot CV_r + CF_r) - (UO_r \cdot CV_b + UO_b \cdot CFU_b) =$ Ecart sur coût ou écart sur budget ('est la somme des deux premiers écarts de la première méthode). C'est ce qu'on appelle aussi écart sur le budget flexible, c'est-à-dire le coût obtenu avec le nombre d'unités d'œuvre réelles en variable et le coût fixe budgété.

$(UO_r \cdot CV_b + UO_b \cdot CFU_b) - (UO_r \cdot CV_b + UO_r \cdot CFU_b) = CFU_b (UO_b - UO_r) =$ écart sur imputation du coût fixe (écart d'activité ou écart de capacité). Malgré son nom identique il diffère de la méthode précédente : $CFU_b (UO_b - UO_{rb})$.

$(UO_r \cdot CV_b + UO_r \cdot CFU_b) - (UO_{rb} \cdot CV_b + UO_{rb} \cdot CFU_b) = CTU_b (UO_r - UO_{rb}) =$ écart sur rendement ; lui aussi diffère de la méthode précédente (à savoir $CV_b (UO_r - UO_{rb})$)

Correction

- L'écart global est toujours identique
- 14 000
- L'écart sur budget des charges indirectes (fixes et variables) est de :
 $(13\ 000 - 22\ 500) + 1950 (15-16) = - 11\ 450$ (c'est la somme des écarts sur budget de charges fixes et de charges variables de la méthode anglo)
- L'écart sur imputation du coût fixe ou écart de capacité ou écart d'activité :
 $9 (2500 - 1950) = 4\ 950$ (on change la base du calcul de l'écart par rapport à la méthode anglo en partant du niveau d'UO budgété non recalculé)
- L'écart de rendement :
 $(16+9) (1950 - 2\ 250) = - 7500$ (en raison du changement précédent le calcul là aussi change ; on valorise l'écart de volume identique à la méthode précédente par le total du coût budgété)
- On vérifie que bien que l'écart global est égal à la somme des 3 écarts qui le compose.