

# ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย ครั้งที่ 1/2552

## วิชา การบัญชี 2 (ส่วนอตัณัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

## Contents

ข้อ 1	กำไรต่อหุ้น .....	2
ข้อ 2	การแปลงค่าเงินลงทุนในต่างประเทศ .....	4
ข้อ 3	ต้นทุนร่วม .....	8

## ข้อ 1 กำไรต่อหุ้น

1 มค. x1	มีหุ้นสามัญยกมา	120,000	หุ้น
31 มีค. x1	ซื้อหุ้นสามัญคืน	30,000	หุ้น
1 ตค. x1	ให้หุ้นปันผลแก่ผู้ถือหุ้นในอัตราส่วน 10 หุ้นเดิมต่อหุ้นปันผล 1 หุ้น		
	<u>รายละเอียดเพิ่มเติม</u>		
	กำไรสุทธิ	700,000	บาท
	เงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ	300,000	บาท
	เงินปันผลหุ้นสามัญ	5	บาทต่อหุ้น
	ราคาหุ้นสามัญ ณ วันที่ 31 ธค. X1	128	บาท
	ราคาหุ้นสามัญ ถัวเฉลี่ยทั้งปี	105	บาท

1. สิทธิซื้อหุ้นสามัญ 100,000 สิทธิ ราคาใช้สิทธิ 125 บาท ปี x1 ไม่มีผู้มาใช้สิทธิ
  2. หุ้นกู้แปลงสภาพ 6% 10,000,000 บาท สามารถแปลงเป็นหุ้นสามัญโดยหุ้นกู้มูลค่า 1,000 บาท แปลงหุ้นสามัญได้ 10 หุ้น วันที่ 1/7/x1 มีหุ้นกู้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญจำนวน 6,000,000 บาท (สมมติว่าไม่เกี่ยวข้องกับส่วนเกินส่วนต่อมูลค่าหุ้นกู้) โดยบริษัทเสียภาษีในอัตรา 30% ของกำไรสุทธิ
- ให้ทำ หากกำไรขั้นพื้นฐานและปรับลดพร้อมวิธีคำนวณประกอบ (20 คะแนน)

เฉลย

กำไรต่อหุ้นมี 2 ประเภท คือกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน และกำไรต่อหุ้นปรับลดโดยที่

- กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานสามารถคำนวณได้โดยนำกำไรสุทธิที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญหารด้วยหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ณ วันสิ้นปี
- กำไรต่อหุ้นปรับลดสามารถคำนวณได้โดยนำกำไรสุทธิที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญปรับปรุงด้วยผลกระทบจากการใช้สิทธิของผู้ถือตราสารเทียบเท่าหุ้นสามัญ หารด้วยจำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ปรับปรุงด้วยจำนวนหุ้นสามัญเทียบเท่าแล้ว

ประเด็นสำคัญของโจทย์ข้อนี้คือ สามารถจำแนกได้ดังนี้

1. ต้องคำนวณจำนวนหุ้นถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักโดยพิจารณาถึงการซื้อหุ้นคืน และการให้หุ้นปันผล ทั้งนี้ การให้หุ้นปันผลไม่ได้ส่งผลกระทบต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ดังนั้น กิจการจะต้องถือว่าได้ให้หุ้นปันผลไปตั้งแต่ต้นงวดของงวดแรกที่น่าเสนองบการเงินเปรียบเทียบ
2. ท่านต้องพิจารณาถึงผลกระทบของหุ้นสามัญเทียบเท่าที่อาจมีต่อกำไรต่อหุ้น สำหรับโจทย์ข้อนี้ สิ่งที่จะก่อให้เกิดผลกระทบประกอบด้วย
  - a. สิทธิซื้อหุ้นสามัญ (Warrant) กิจการไม่ได้ให้ผลตอบแทนใดๆ แก่ผู้ถือสิทธิดังกล่าว ดังนั้น หากผู้ถือสิทธิมาใช้สิทธิซื้อหุ้นดังกล่าวจะส่งผลให้จำนวนหุ้นเพิ่มขึ้น (ตัวหารเพิ่ม) แต่กำไรสุทธิของกิจการจะเท่าเดิม (ตัวตั้งเท่าเดิม) ทั้งนี้ กิจการจะต้องคำนวณจำนวนหุ้นที่เพิ่มขึ้นโดยไม่ได้รับค่าตอบแทน อย่างไรก็ตาม สำหรับโจทย์ข้อนี้ ราคาใช้สิทธิ (125 บาท) สูงกว่าราคาถั่วเฉลี่ยทั้งปีของหุ้น (105 บาท) สิทธิซื้อหุ้นสามัญดังกล่าวจึงไม่มีผลใดๆ ต่อกำไรต่อหุ้น
  - b. หุ้นกู้แปลงสภาพ กิจการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ถือหุ้นกู้ ซึ่งดอกเบี้ยสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ทำให้ประหยัดภาษี ซึ่งหากผู้ถือหุ้นกู้ได้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญจะทำให้กำไรสุทธิเพิ่มขึ้นเท่ากับดอกเบี้ยหุ้นกู้ x (1 - อัตราภาษี) นอกจากนี้ การแปลงสภาพจะทำให้จำนวนหุ้นสามัญเพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน

คำตอบข้อนี้สามารถคำนวณได้ดังนี้

คำนวณจำนวนหุ้นสามัญถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

วันที่	รายการ	จำนวนหุ้นก่อนให้ หุ้นปันผล	บวกหุ้น ปันผล	รวมจำนวนหุ้น หลังปันผล	เดือนถึง สิ้นปี	จำนวนหุ้นถั่วเฉลี่ย ถ่วงน้ำหนัก
1 มค.	หุ้นสามัญ					
x1	ยกมา	120,000	12,000	132,000	12	132,000
31	ซื้อหุ้น					
มีค. x1	สามัญคืน	(30,000)	(3,000)	(33,000)	9	(24,750)
1 กค.	หุ้นกู้แปลง					
X1	สภาพ	60,000	6,000	66,000	6	33,000
	รวม	150,000	15,000	165,000		140,250

ทั้งนี้ การออกหุ้นปันผลไม่ได้ส่งผลให้กิจการ หรือผู้ลงทุนมีความมั่งคั่งเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น ไม่ว่าจะมีการออกหุ้นปันผลเมื่อใดก็ตาม จะถือว่าออกหุ้นปันผลตั้งแต่ต้นงวดแรกที่จัดทำรายงานทางการเงิน

การคำนวณกำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ

กำไรสุทธิ	700,000
หัก เงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ	300,000
กำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ	400,000

### การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด

รายการ	กำไรสุทธิที่เป็นของ		กำไรต่อหุ้น
	ผู้ถือหุ้นสามัญ	จำนวนหุ้นสามัญ	
	(บาท)	(หุ้น)	(บาท)
ตามรายงาน	400,000	/ 140,250	= 2.85
หุ้นกู้แปลงสภาพชนิด 6%	168,000 <sup>1</sup>	40,000 <sup>2</sup>	
รวม	568,000	/ 180,250	= 3.15 ปรับเพิ่ม

1 : คือจำนวนดอกเบี้ยจ่ายสุทธิจากภาษีที่กิจการจะประหยัดได้กรณีผู้ถือหุ้นกู้แปลงสภาพใช้สิทธิแปลงสภาพตั้งแต่นั้นปี (โปรดอ่าน ม.บช. 38.24)   
คำนวณโดย 4 ล้านบาท x 6% x (1 - 0.30) = 168,000 บาท

2: คือจำนวนหุ้นสามัญที่เพิ่มขึ้น ถ้าผู้ถือหุ้นกู้แปลงสภาพใช้สิทธิซื้อหุ้นสามัญ คำนวณโดย 4 ล้านบาท / 1,000 บาท x 10 หุ้น = 40,000 หุ้น

เนื่องจากเมื่อรวมจำนวนหุ้นกู้แปลงสภาพเข้าไปจะทำให้กำไรต่อหุ้น**ปรับเพิ่มขึ้น**ดังนั้นกำไรต่อหุ้นพื้นฐาน และกำไรต่อหุ้นปรับลดของโจทย์ข้อนี้จึงเท่ากันที่ **2.85 บาท**

### ข้อ 2 การแปลงค่าเงินลงทุนในต่างประเทศ

สมมติว่ากิจการของไทยแห่งหนึ่งซึ่งถือหุ้นในบริษัทโก้ 100% ที่จดทะเบียนในประเทศไทย ฮ จำกัด ซึ่งใช้สกุลเงิน Z เริ่มดำเนินการในปี 25x5 ในการดำเนินงานของบริษัทย่อยนั้น บริษัทย่อยเป็นเจ้าของอาคารสำนักงานของตนเอง อาคารดังกล่าวมีราคาทุนเท่ากับ 5 ล้านZ จัดหาโดยการกู้เงินจากธนาคารแห่งหนึ่งในประเทศ ฮ บริษัทแม่จะลงทุนในกิจการดังกล่าวเป็นเงิน 2 ล้านZ และกิจการแห่งนี้มีรายได้และรายจ่ายที่เป็นเงินสดเป็นสกุลเงิน Z เป็นหลัก นอกจากนี้กิจการแห่งนี้ยังบันทึกบัญชีโดยใช้สกุลเงิน Z เป็นหลัก

บริษัทแม่จะต้องแปลงงบการเงินของบริษัท ฮ เพื่อจัดทำงบการเงินรวมกับงบการเงินของบริษัทแม่ ซึ่งต่อไปนี้เป็นงบดุล ณ วันที่ 31/12/25x5 งบกำไรขาดทุน และงบกำไรสะสมสำหรับปี สิ้นสุดวันเดียวกันที่จัดทำขึ้นโดยใช้สกุลเงิน Z

## บริษัทโก๋ จำกัด

งบดุล

ณ วันที่ 31/12/25x5

(สกุลเงิน Z)

## สินทรัพย์

เงินสด	500
ตัวเงินรับ	200
ที่ดิน	1,000
อาคาร	5,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(100)
รวมสินทรัพย์	<u>6,600</u>

## หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

เจ้าหนี้การค้า	300
ค่าเช่ารับล่วงหน้า	100
หนี้สินจำนอง	4,000
ทุนหุ้นสามัญ	400
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	1,600
กำไรสะสม	200
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>6,600</u>

## บริษัทโก๋ จำกัด

งบกำไรขาดทุนและงบกำไรสะสม

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31/12/25x5

(สกุลเงิน Z)

รายได้	2,000
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (รวมค่าเสื่อมราคา 100)	<u>1,700</u>
กำไรสุทธิ	300
บวก กำไรสะสม 1/1/25x5	0
หัก ปันผล	<u>(100)</u>
กำไรสะสม 31/12/25x5	<u>200</u>

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

ต่อไปนี้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนสำหรับปี 25x5

Z1	=	0.90 บาท ณ ต้นปี 25x5 (เป็นงวดเวลาที่ขายหุ้นสามัญ และซื้ออาคารด้วยการกู้เงินสินเชื่อจำนอง
Z1	=	1.05 บาท ซึ่งเป็นอัตราตัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักสำหรับปี 25x5
Z1	=	1.10 ณ วันที่ประกาศจ่ายเงินปันผล และได้รับค่าเช่ารับล่วงหน้า
Z1	=	1.20 ณ สิ้นปี 25x5

บริษัทจะต้องแปลงค่างบการเงินกิจการในประเทศเยอรมันเป็นเงินบาทด้วยอัตราปัจจุบัน ดังนี้

บริษัทโก จำกัด

การแปลงค่างบดุล

ณ วันที่ 31/12/25x5

	(สกุลเงิน Z)	rate	สกุลเงินบาท
<b>สินทรัพย์</b>			
เงินสด	500	1.20	600
ตัวเงินรับ	200	1.20	240
ที่ดิน	1,000	1.20	1,200
อาคารสุทธิ	4,900	1.20	5,880
รวมสินทรัพย์	<u>6,600</u>		<u>7,920</u>
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>			
เจ้าหนี้การค้า	300	1.20	360
ค่าเช่ารับล่วงหน้า	100	1.20	120
หนี้สินจำนอง	4,000	1.20	4,800
ทุนหุ้นสามัญ	400	0.90	360
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	1,600	0.90	1,440
กำไรสะสม	200	(P/L)	205
ผลกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าเงิน			
ลงทุนในต่างประเทศ			635
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>6,600</u>		<u>7,920</u>

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

บริษัท ไม้ จำกัด  
การแปลงค่ากำไรขาดทุนและกำไรสะสม  
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31/12/25x5

	(สกุลเงิน Z)	rate	สกุลเงินบาท
รายได้	2,000	1.05	2,100
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (รวมค่าเสื่อมราคา 100)	1,700	1.05	1,785
กำไรสุทธิ	300		315
บวก กำไรสะสม 1/1/25x5	0		
หัก ปันผล	(100)	1.10	(110)
กำไรสะสม 31/12/25x5	200		205

ประเด็นสำคัญที่ต้องคำนึงถึงเกี่ยวกับการแปลงค่าเงินลงทุนในต่างประเทศตามวิธี current rate method

1. จะต้องแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินทุกรายการโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในปัจจุบัน ณ วันที่ในงบดุล (z1 : 1.20 บาท) รายได้และค่าใช้จ่ายทุกรายการจะต้องใช้อัตรา ณ วันที่เกิดรายการ อย่างไรก็ตาม ในแง่ปฏิบัติอาจใช้อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในการแปลงค่ารายได้และค่าใช้จ่ายแทน (z1 : 1.05 บาท)
2. ให้แปลงค่าส่วนของผู้ถือหุ้นโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันเกิดรายการ ซึ่งกิจการออกหุ้นสามัญและเริ่มดำเนินการในต้นปี 25x5 ในขณะที่อัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ (z1 : 0.90 บาท) แต่ในส่วนของกำไรสะสม ให้ใช้อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในการแปลงค่ารายได้และค่าใช้จ่าย และอัตราเฉพาะที่ได้ประกาศจ่ายเงินปันผล (z1 : 1.10 บาท)
3. ผลกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าเงินลงทุนในต่างประเทศ เกิดจากการแปลงค่าเงินลงทุนในสินทรัพย์และหนี้สินทุกรายการโดยใช้อัตราปัจจุบัน ในขณะที่ส่วนของผู้ถือหุ้นจะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีตและอัตราถัวเฉลี่ย
4. ผลกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าเงินลงทุนในต่างประเทศสามารถคำนวณได้ดังนี้

สินทรัพย์สุทธิ ณ ต้นปี 25x5 (หลังออกหุ้นและซื้ออสังหาริมทรัพย์ด้วยการกู้เงินซื้อ)	z2,000(1.2 - 0.9)	600 cr.
กำไรสุทธิ	z300(1.2 - 1.05)	45 cr.
เงินปันผล	z100(1.2 - 1.1)	10 dr.
ผลกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าเงินลงทุนในต่างประเทศ		635 cr.

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

5. ควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเปลี่ยนแปลงในผลกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าเงินลงทุนในต่างประเทศไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย โดยให้แสดงผลแตกต่างจาก 0 ในตอนเริ่มแรกเป็น 635 ได้อย่างไร ในตอนสิ้นปี 25x5

### ข้อ 3 ต้นทุนร่วม

บริษัทผลิตน้ำหอม 2 ชนิด คือ CK1 และ CKB โดยใช้กลีบดอกไม้จำนวน 30,000 กก. น้ำหอมCK1 สามารถขายได้ทันที แต่CKB ผลิตต่อโดยใช้กลีบดอกไม้จากชั้นตอนแรกมาสกัดต่อ

ต้นทุนผลิตร่วม	(บาท)
วัตถุดิบ	100,000
แปลงสภาพ	200,000
ต้นทุนทำต่อของ CKB	
วัตถุดิบ	44,000
แปลงสภาพ	180,000

ต้นทุนบรรจุมูลค่าของ CK1 และ CKB คือ 120,000 บาท และ 308,000 บาท ตามลำดับ  
บริษัทขาย CK1 และ CKB 2,000 ออนซ์ และ 8,400 ออนซ์ ในราคา 180 บาท และ 70 บาท ตามลำดับ

ให้ทำ

- จัดสรรต้นทุนร่วม โดยวิธีมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับสุทธิ
- จัดสรรต้นทุนร่วม โดยวิธีจำนวนหน่วย
- ผู้บริหารต้องการทราบว่าเหตุใดทั้ง 2 วิธีจึงได้ตท.ที่ปันส่วนแล้วแตกต่างกัน ให้อธิบาย
- หากบริษัทสามารถนำกลีบดอกไม้ที่เหลือมาขาย ถือเป็นผลิตภัณฑ์พลอยได้จำนวน 12,000 กก. ในราคา กก.ละ 1.5 ให้ตอบคำถามข้อ ก.และข.อีกครั้ง

เฉลย

แนวทางในการปันส่วนต้นทุนร่วมมีหลายวิธี ได้แก่

- มูลค่าขาย ณ จุดแยกตัว (sales value at the split-off point) ทั้งนี้ ก็กิจการจะสามารถใช้มูลค่าขาย ณ จุดแยกตัวเป็นตัวปันส่วนต้นทุนได้ หากผลิตภัณฑ์ร่วมต่างๆ มีราคาขาย ณ จุดแยกตัว
- ประมาณมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ ณ จุดแยกตัว (estimated net realizable value : NRV) ซึ่งหมายถึงมูลค่าขายหลังจากผ่านกระบวนการผลิตต่อแล้วหักด้วยต้นทุนการผลิตหลังจุดแยกตัว หรือ

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด



- ปริมาณทางกายภาพ (physical measure) ได้แก่สัดส่วนของน้ำหนักของผลิตภัณฑ์รวม หรือสัดส่วนของหน่วยผลิต เป็นต้น

ซึ่งโดยหลักการ ท่านจะต้องหาสัดส่วนตามตัวปันส่วนข้างต้นทั้งสามแบบ แล้วจึงนำมาคูณกับต้นทุนรวม ส่วนหากมีผลิตภัณฑ์พลอยได้ ก็ให้นำราคาขายสุทธิของผลิตภัณฑ์พลอยได้หักออกจากต้นทุนรวมก่อนแล้วจึงปันส่วนผลต่างที่เหลืออยู่

#### สรุปข้อมูลหน่วยผลิต และมูลค่าขายสุทธิ

ผลิตภัณฑ์	ราคาขาย	จำนวนหน่วยผลิต	มูลค่าขายก่อนหักต้นทุนทำต่อ	ต้นทุนทำต่อ	มูลค่าขายสุทธิ
	(1)	(2)	(3) = (1) x (2)	(4)	(5) = (3) - (4)
CK1	180	2,000	360,000	120,000	240,000
CKB	70	8,400	588,000	532,000	56,000
รวม		10,400	948,000	652,000	296,000

- ก) และ ข) ต้นทุนรวมของสินค้าแต่ละประเภทที่ปันส่วนตามจำนวนหน่วยผลิต และมูลค่าขายสุทธิสามารถสรุปได้ดังนี้

ผลิตภัณฑ์	ตัวปันส่วน		ปันส่วนต้นทุนรวม 300,000 บาทตาม			
	จำนวนหน่วยผลิต	สัดส่วน	มูลค่าขายสุทธิ	สัดส่วน	จำนวนหน่วยผลิต	มูลค่าขายสุทธิ
CK1	2,000	19%	240,000	81%	57,000	243,000
CKB	8,400	81%	56,000	19%	243,000	57,000
รวม	10,400	100%	296,000	100%	300,000	300,000

- ค) สาเหตุที่ทำให้ต้นทุนรวมที่ปันส่วนแตกต่างกันเป็นเพราะสัดส่วนการใช้หน่วยผลิตของ CK1 มีจำนวนน้อย แต่กลับมีมูลค่าขายสุทธิที่มาก (เพราะไม่ต้องเสียต้นทุนทำต่อในจำนวนมาก) จึงทำให้ต้นทุนรวมปันส่วนโดยใช้หน่วยผลิตนั้นต่ำ แต่เมื่อปันส่วนตามมูลค่าขายสุทธิแล้วกลับเป็นจำนวนที่สูง
- ง) ตามปกติกิจการจะนำมูลค่าขายสุทธิของผลิตภัณฑ์พลอยได้มาหักออกจากต้นทุนของผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งในที่นี้ ดอกไม้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนรวม ดังนั้น จึงเป็นเรื่องสมเหตุสมผลที่จะนำมูลค่าขายสุทธิของดอกไม้ ซึ่งถือเป็นผลิตภัณฑ์พลอยได้ไปหักออกจากต้นทุนรวม ทำให้ต้นทุนรวมเหลือเพียง 282,000 บาท (300,000 บาท - 18,000 บาท) จึงสามารถแบ่งต้นทุนรวมให้กับสินค้าทั้งสองประเภทตามยอดใหม่ดังนี้

ผลิตภัณฑ์	ตัวปันส่วน				ปันส่วนต้นทุนรวม 282,000 บาทตาม	
	จำนวนหน่วยผลิต	สัดส่วน	มูลค่าขายสุทธิ	สัดส่วน	จำนวนหน่วยผลิต	มูลค่าขายสุทธิ
CK1	2,000	19%	240,000	81%	53,580	228,420
CKB	8,400	81%	56,000	19%	228,420	53,580
รวม	10,400	100%	296,000	100%	282,000	282,000

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด