

■ 新纳税实务操作系列

企业纳税 调整

Q I Y E N A S H U I T I A O Z H E N G

贺志东 著



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS



本书主要介绍企业会计制度与税法的差异及其导致的纳税调整,主要包括:企业纳税调整引论、存货的纳税调整、投资的纳税调整、固定资产的纳税调整、无形资产和其他资产的纳税调整、租赁的纳税调整、收入的纳税调整、建造合同的纳税调整、费用和损失的纳税调整、借款费用的纳税调整、非货币性交易的纳税调整、关联方关系及其交易的纳税调整、企业债务重组的纳税调整、资产负债表日后事项的纳税调整等。本书适合于全国广大的基层税务工作者、纳税人、注册税务师、注册会计师、高等财经院校会计或财税类专业师生等学习参考;并适合作全国基层税务官员、税务代理人员、会计师、财务总监、税务总监等知识更新、接受后续教育的教材。

图书在版编目(CIP)数据

企业纳税调整/贺志东著. —北京:机械工业出版社,
2003.12

(新纳税实务操作系列)

ISBN 7-111-13514-8

I. 企… II. 贺… III. 企业管理:税收管理 中国
IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 108860 号

机械工业出版社 (北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

策划编辑:常淑茶

责任编辑:任淑杰 责任校对:吴美英

封面设计:鞠 杨 责任印制:闫 焱

北京京丰印刷厂印刷·新华书店北京发行所发行

2004 年 1 月第 1 版·第 1 次印刷

890mm×1240mm A5·16.375 印张·422 千字

0 001—4 000 册

定价:36.00 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

本社购书热线电话 (010) 68993821、88379646

封面无防伪标均为盗版

目 录

前言

第一章 引论	1
第一节 会计与税法差异导致的纳税调整	1
第二节 涉税会计调账	10
第二章 存货的纳税调整	19
第一节 存货的会计处理	19
第二节 存货的税务处理及纳税调整	29
第三章 投资的纳税调整	37
第一节 投资的会计处理	37
第二节 投资业务的税务处理	65
第三节 股权投资业务的纳税调整	84
第四章 固定资产的纳税调整	90
第一节 固定资产的会计处理	90
第二节 固定资产的税务处理及纳税调整	119
第五章 无形资产和其他资产的纳税调整	142
第一节 无形资产和其他资产的会计处理	142
第二节 无形资产和其他资产的税务处理及纳税调整	152
第三节 其他资产的税务处理及纳税调整	166
第六章 租赁的纳税调整	169
第一节 租赁的会计处理	169
第二节 租赁的税务处理及纳税调整	186
第七章 收入的纳税调整	191
第一节 收入的会计处理	191
第二节 收入的税务处理	211
第三节 收入的纳税调整	231

第八章 建造合同的纳税调整	249
第一节 建造合同的会计处理	249
第二节 建造合同的税务处理及纳税调整	266
第九章 费用和损失的纳税调整	277
第一节 费用和损失的会计处理	277
第二节 费用和损失的税务处理及纳税调整	292
第十章 借款费用的纳税调整	357
第一节 借款费用的会计处理	357
第二节 借款费用的税务处理及纳税调整	369
第十一章 非货币性交易的纳税调整	374
第一节 非货币性交易的会计处理	374
第二节 非货币性交易的税务处理及纳税调整	385
第十二章 关联方关系及其交易的纳税调整	394
第一节 关联方关系及其交易的会计处理	394
第二节 关联企业业务往来的税务处理及纳税调整	405
第十三章 企业债务重组的纳税调整	457
第一节 企业债务重组业务会计处理	457
第二节 债务重组的税务处理及纳税调整	466
第十四章 资产负债表日后事项的纳税调整	475
第一节 资产负债表日后事项的会计处理	475
第二节 资产负债表日后事项的税务处理及纳税调整	482
附录	485
附录 1 企业所得税税前扣除办法 国家税务总局关于印发 《企业所得税税前扣除办法》的通知 国税发〔2000〕84号	485
附录 2 国家税务总局关于执行《企业会计制度》需要明确 的有关所得税问题的通知 国税发〔2003〕45号 2003-4-24	494
附录 3 财政部 国家税务总局关于印发《关于执行〈企业会 计制度〉和相关会计准则有关问题解答（三）》 的通知 2003年11月13日 财会〔2003〕29号	498

第一章

引 论

第一节 会计与税法差异导致的纳税调整

一、会计制度与税法的关系

会计制度要保证生成真实可靠的会计信息，而税法要从根本上保证国家的税收收益，这决定了会计与税法之间必然存在差异。

(一) 目的

(1) 在市场经济条件下，企业财务会计的首要职能是保证生成能够真实、可靠地反映其主体财务状况、经营成果和现金流量的会计信息。

(2) 税法是为了保证国家的强制、无偿、固定地取得财政收入，依据公平税负、方便征管的要求，对会计制度的规定进行约束和控制。

(二) 规范内容

税法与财务会计是经济领域中两个不同的分支，分别遵循不

同的规则，规范不同的对象。

(1) 企业会计制度的目的在于规范企业的会计核算，使之真实、完整地提供会计信息，以满足有关各方面了解企业财务状况和经营成果的需要，因此，相关与可靠是会计制度规范的目标。

(2) 税法规范了国家征税机关征税行为和纳税人的纳税行为，解决的是财富如何在国家与纳税人之间的分配问题，体现税收的强制性和无偿性。

税法不能完全遵从会计原则，因为如果会计原则完全应用于税收法治，则不利于保全税收或体现政策导向；而且多项会计原则的运用带有会计人员的主观职业判断，税务部门不能完全接受。但是，税法又不能全然不顾收入实现原则、配比原则，权责发生制及历史成本原则而确定课税对象。因此，税法不能抛弃会计原则而独立构造一个税法核算体系，在具体问题上，税法在选择会计原则时，使用的必然是“有利则用，不利则弃”的有利原则。

二、纳税调整

(一) 税法原则与会计原则差异

税法与会计原则之间既有相容之处，又有不相容之处。

1. 会计原则

《企业会计制度》第十一条规定：企业在会计核算时，应当遵循以下基本原则：

(1) 会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据，如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。

(2) 企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算，而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。

(3) 企业提供的会计信息应当能够反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，以满足会计信息使用者的需要。

(4) 企业的会计核算方法前后各期应当保持一致,不得随意变更。如有必要变更,应当将变更的内容和理由、变更的累积影响数,以及累积影响数不能合理确定的理由等,在会计报表附注中予以说明。

(5) 企业的会计核算应当按照规定的会计处理方法进行,会计指标应当口径一致、相互可比。

(6) 企业的会计核算应当及时进行,不得提前或延后。

(7) 企业的会计核算和编制的财务会计报告应当清晰明了,便于理解和使用。

(8) 企业的会计核算应当以权责发生制为基础。凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。

(9) 企业在进行会计核算时,收入与其成本、费用应当相互配比,同一会计期间内的各项收入和与其相关的成本、费用,应当在会计期间内确认。

(10) 企业在取得各项财产时应当按照实际成本计量。其后,各项财产如果发生减值,应当按照本制度规定计提相应的减值准备。除法律、行政法规和国家统一的会计制度另有规定外,企业一律不得自行调整其账面价值。

(11) 企业的会计核算应当合理划分收益性支出与资本性支出的界限。凡支出的效益仅及于本年度(或一个营业周期)的,应当作为收益性支出;凡支出的效益及于几个会计年度(或几个营业周期)的,应当作为资本性支出。

(12) 企业在进行会计核算时,应当遵循谨慎性原则的要求,不得多计资产或收益,少计负债或费用,不得计提秘密准备。

(13) 企业的会计核算应当遵循重要性原则的要求。在会计核算过程中,对交易或事项应当区别其重要程度,采用不同的核算方式。对资产、负债、损益等有较大影响,并进而影响财务会

计报告使用者据以作出合理判断的重要会计事项，必须按照规定的会计方法和程序进行处理，并在财务会计报告中予以充分、准确地披露；对于次要的会计事项，在不影响会计信息真实性和不至于误导财务会计报告使用者作出正确判断的前提下，可适当简化处理。

以上原则可以概括为：真实性原则、实质重于形式原则、相关性原则、一贯性原则、可比性原则、及时性原则，明晰性原则、权责发生制原则、配比原则、历史成本原则、划分收益性支出与资本性支出原则、谨慎性原则和重要性原则共计十三项。

2. 税法原则

《企业所得税税前扣除办法》（2000年5月16日国税发[2000]84号）在第三条提出真实、合法原则之外，在第四、五条中又提出了权责发生制原则、配比原则、相关性原则和确定性原则、合理性原则、划分经营性支出与资本性支出原则。

第三条 纳税人申报的扣除要真实、合法。真实是指能提供证明有关支出确属已经实际发生的适当凭据；合法是指符合国家税收规定，其他法规规定与税收法规规定不一致的，以税收法规规定为准。

第四条 除税收法规另有规定者以外，税前扣除的确认一般应遵循以下原则：

（一）权责发生制原则。即纳税人应在费用发生时而不是实际支付时确认扣除。

（二）配比原则。即纳税人发生的费用应在费用应配比或应分配的当期申报扣除。纳税人某一纳税年度应申报的可扣除费用不得提前或滞后申报扣除。

（三）相关性原则。即纳税人可扣除的费用从性质和根源上必须与取得应税收入相关。

（四）确定性原则。即纳税人可扣除的费用不论何时支付，其金额必定是确定的。

(五) 合理性原则。即纳税人可扣除费用的计算和分配方法应符合一般的经营常规和会计惯例。

第五条 纳税人发生的费用支出必须严格区分经营性支出和资本性支出。资本性支出不得在发生当期直接扣除, 必须按税收法规规定分期折旧、摊销或计入有关投资成本。”

3. 差异

税法原则与会计核算的原则不同之处主要有:

(1) 确定性原则。确定性原则是指在所得税会计处理过程中, 按所得税法的规定, 在纳税收入和费用的实现上应具有确定性的性质。

在所得税的“递延法”处理上, 当初所得税的税率必须是可确证的, 递延所得税是产生暂时性差异的历史交易事项造成的结果。按照交易发生时的税率报告递延所得税, 符合会计是以历史成本为基础报告绝大部分经济事项的特点, 体现了会计信息可靠性的要求。

不论企业会计账务中对投资采取何种方式核算, 被投资企业会计账务上实际作分配处理时 (而不是收付实现时), 投资方企业应确认投资所得的实现。也就是说, 企业当年实现的收益, 由于第二年宣告分配, 因此, 税法上确认所得的时间应该在第二年。

会计制度则要求严格按照权责发生制进行核算, 不存在确定性原则。

(2) 实质重于形式原则。会计制度中实质重于形式原则, 是指企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算, 而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。

在售后回购业务的会计核算上, 按照“实质重于形式”的要求, 视同融资进行账务处理。但税法并不承认这种融资, 而视为销售、购入两项经济业务分别进行处理, 缴纳流转税和所得税。

(3) 权责发生制原则。在所得税会计上, 税法要求纳税人应

在费用发生时而不是实际支付时确认扣除，这与会计制度是一致的。但增值税会计处理却不完全适用权责发生制原则，其进项税额抵扣时采取购进扣除法。

(4) 谨慎性原则。新的会计制度充分体现了谨慎性原则的要求，规定企业可以计提坏账准备、存货跌价准备、短期投资减值准备、长期投资减值准备、在建工程减值准备、固定资产减值准备、无形资产减值准备、委托贷款减值准备。但税收制度中仅根据《企业财务通则》的规定，对坏账准备的计提作了规定，允许税前列支，而对其他七项减值准备却不允许税前列支，必须在缴纳所得税时进行纳税调整。

会计制度与税法对谨慎性原则的理解也是不完全一致的，会计制度对谨慎性的解释是在面临不确定性因素时，既不高估资产或收益，也不低估负债或损失；税法对谨慎性原则的理解着重强调防止税收收入的流失，更多的从反避税角度出发。

(5) 重要性原则。税法不承认会计上的重要性原则，只要是应纳税收入或不得扣除项目，无论金额大小，均需按规定计算所得。

会计制度对以前年度的重大和非重大会计差错给予了不同的更正方法，而税法上则要求必须严格按税法规定办事，从不采用“重要性”原则。

(二) 会计制度与税法的差异需要纳税调整

税法与会计制度的差异不是从来就有的，计划经济体制下税法与财务制度、会计制度是三位一体的，纳税调整也就无从产生。在市场经济条件下，企业财务会计的首要职能是保证生成能够真实、可靠地反映其主体的财务状况、经营成果和现金流量的会计信息。税法是为了保证国家的强制、无偿、固定地取得财政收入，依据公平税负、方便征管的要求，对会计制度的规定有所约束和控制。这样就必然需要进行纳税调整。

纳税调整问题来自于税法与会计制度的这种差异，其内在原因存在于税法与会计制度所遵守的具体原则既有相容之点，又有不同之处，即从根本上说是源于税法与会计制度的目的不同。

纳税调整产生的时间并不长，但它会长期存在。企业在保证会计信息质量的同时，要通过正确的纳税调整以履行法定的纳税义务。

（三）纳税调整的概念

纳税调整是在会计与税收两大法规体系上，对企业的某一经济事项在处理方法不一致时产生的税务处理。另外，在税务检查或纳税自查中，查出来的大量错漏税问题，多数情况是因为账务处理错误造成的，一般都反映在会计账簿、会计凭证和会计核算资料上，并在查补、纠正过程中必然涉及到收入、成本、费用、利润和税金的调整问题。

（四）会计调整与纳税调整的关系

会计调整，是指企业因按照国家法律、行政法规和会计制度的要求，或者因特定情况下按照会计制度规定对企业原采用的会计政策、会计估计，以及发现的会计差错、发生的资产负债表日后事项等所作的调整。

会计调整正确与否，直接或间接地影响税收的计量。当税制改变及征管出台新政策，会计政策变更选用追溯调整法还是未来适用法，会计调整的结果是不同的；会计估计变更影响当期或后期损益，并对企业所得税产生直接的影响；会计差错更正的正确与否，也直接影响国家税收收入的实现。

企业经营中涉税会计事项变化会引起会计调整。不仅税收法律、法规、政策的变动会引起会计政策变更，而且日常税务征管、稽查中也经常发现企业涉税会计处理差错，需调整应纳税额，进而进行会计差错更正。企业所得税是在企业会计核算的基

基础上根据税法有关规定计算应纳税所得额的，如果对发生会计差错的涉税事项不进行会计调整，就会影响应纳税所得额的计算。

已征的应纳税所得额，如果有些是属于应在当年实现的收入或利润，被人为地推迟到下年度实现，检查后已按其调增的企业应纳税所得额补缴了企业所得税，企业如不作账务调整，就有可能仍在下年度实现收入，结转收益时再次计算缴纳税款。为避免企业重复纳税，也必须进行会计差错更正。纳税人及时对企业的错、漏账务进行调整，保证企业会计核算资料的真实性，能使税务部门的征收管理资料和企业会计核算资料保持真实性和可比性。如果对已补税款不做会计调整，不仅影响会计核算资料的真实性，而且给今后的征收管理造成困难。

会计调整事项按照企业会计准则进行会计处理。税收严格执行税收征管法和其他有关税收法规，当企业会计处理与现行税法不一致时，应按税法有关规定执行。

对于涉税事项引起流转税的调整，无论是会计政策变更、会计估计变更、会计差错更正，企业都要按照税法的规定进行会计调整。

对于涉及企业所得税事项应分清是会计调整事项，还是纳税调整事项，如果是会计调整事项，必须进行调账；如果是纳税调整事项则不需要调账，应于年终纳税申报时进行调整，即通常所说调表不调账。

三、税收征收管理法关于财务、会计制度或者财务、会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定抵触时的处理规定

《税收征收管理法》第二十条规定：“从事生产、经营的纳税人的财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件，应当报送税务机关备案。

纳税人、扣缴义务人的财务、会计制度或者财务、会计处理

办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定抵触的，依照国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定计算应纳税款、代扣代缴和代收代缴税款。”

此处所称财务制度，是指财务活动的规范，它具体规定财务管理的原则、任务和方法，是单位编制财务预算、资金筹集、资产管理（包括固定资产、流动资产、无形资产、递延资产和其他资产的管理）、负债管理、对外投资、成本与费用管理、收入与分配管理以及资产处置、税款缴纳等管理必须遵循的规则。财务处理办法是对各项资金的取得、使用、耗费、分配等财务活动的具体处理方法。

会计制度是组织管理会计核算与会计监督的规范，是经济管理制度的重要组成部分，主要内容包括：会计核算与会计监督的基本原则、会计凭证管理、会计科目与会计账簿设置、记账规则、会计报表的编制与报送、会计资料的分析与利用、会计检查的程序与方法、会计电算化管理、会计档案的保管与监销等。会计处理办法是处理各项会计事务时运用的具体会计核算方法。如编制合并会计报表方法、外币折算方法、收入确认方法、折旧提取方法、应税所得会计处理方法等。

会计核算软件，是实行会计电算化管理的单位，利用计算机语言编制的专门用于会计核算的计算机程序，及有关文档和使用说明。

我国实行统一的财务会计制度，国家统一的财务会计制度由法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门依照法律、行政法规的规定制定，并公布施行。纳税人、扣缴义务人的财务会计制度、财务会计处理办法及会计核算软件应当与国家统一的财务会计制度相一致。

考虑到不同行业对会计核算和会计监督的特殊要求，国家允许纳税人、扣缴义务人在不违反国家法律、行政法规和国家统一的财务、会计制度的前提下，制定本单位实施国家统一的财务、

会计制度的具体办法或补充规定，但是不得与国家的财务、会计制度相抵触。否则，不仅不能真实反映纳税人、扣缴义务人的生产、经营情况和代扣代缴、代收代缴税款情况，还可能造成纳税人之间税赋不公，甚至会导致国家税收流失。为了加强对纳税人、扣缴义务人的财务、会计监督，规范其财务管理和会计核算行为，税收征管法从监管的实际需要出发，对纳税人、扣缴义务人的财务、会计制度及其处理办法和会计核算软件的管理作出了这样规定：从事生产、经营的纳税人的财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件，应当报送税务机关备案，接受监督。纳税人、扣缴义务人的财务、会计制度或者财务、会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定抵触的，依照国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定计算应纳税款、代扣代缴和代收代缴税款。从事生产、经营的纳税人应当履行税收征管法规定的义务。对于不履行的，由税务机关依法予以查处。

第二节 涉税会计调账

一、税务检查或纳税自查账务调整的必要性

在税务检查或纳税自查中，查出来的大量错漏税问题，多数情况是因为账务处理错误造成的，一般都反映在会计账簿、会计凭证和会计核算资料上，并在查补纠正过程中必然涉及到收入、成本、费用、利润和税金的调整问题。如果检查后只补回税款，不将纳税人错漏的账项纠正调整过来，使错误延续下去，随着时间的推移，势必会导致新的错误，明补暗退或重复征税的现象必然发生，账面资料数据与征收金额不相衔接。因此，查账后的调整账务，实质上是查账工作的继续。不督促纳税人及时正确地调整账务，就不能真实反映企业的财务状况和经营成果，也不能防

止新的和重复的错误发生，也就没有实现查账的目的，完成查账任务。

二、税务检查或纳税自查调整账务的基本要求

税务检查或纳税自查账务调整要能反映原错漏的来龙去脉，调账分录要正确、分明，严格体现国家税收政策，有利于加强企业财务管理。其基本要求是：

(1) 账务处理的调整要与现行财务会计准则相一致，要与税法的有关会计核算相一致。

(2) 账务处理的调整要与会计原理相符合。调整错账，需要作出新的账务处理来纠正原错账。所以新的账务处理业务必须符合会计原理和核算程序，反映错账的来龙去脉，清晰表达调整的思路；还应做到核算准确、数字可靠，正确反映企业的财务状况和生产经营情况，并使会计期间上下期保持连续性和整体性；同时还要坚持平行调整，在调整总账的同时调整它所属的明细账户。

(3) 调整错账的方法应从实际出发，简便易行。既要做到账实一致，反映查账的结果，又要坚持从简账务调整的原则。在账务调整方法的运用上，能用补充调整法的则不用冲销调整法，尽量做到从简适宜。

三、税务检查或纳税自查调账的基本原则

税务检查或纳税自查后调整账务时，应坚持恢复事物的本来面目，错在哪里，就在哪里纠正，从而消除账面的虚假数字，真实地反映会计核算情况，使调整账务后账面反映的应纳税额与实际应纳税额相一致。具体来说，应根据不同年度、不同情况进行不同的处理。

1. 本年度错、漏账目的调整

本年度发生的错、漏账目，只影响本年度的税收，应按正常

的会计核算程序和会计制度，调整与本年度相关的账目，以保证本年度应交税金和财务成果核算真实、正确。

对商品及劳务税、财产税和其他各税检查的账务调整，一般不需要计算分摊。凡查补本年度的商品及劳务税、财产税和其他税，只需按照会计核算程序，调整本年度相关的账户即可。但对增值税一般纳税人，应设立“应交税金——增值税检查调整”专门账户核算应补（退）的增值税。凡检查后应调减账面进项税额或调增销项税额和进项税额转出的数额，借记有关科目，贷记本科目；凡检查后应调增账面进项税额或调减销项税额和进项税额转出的数额，作和上述相反的分录。全部调账事项入账后，应结转出本账户的余额，并对该余额进行处理。

(1) 若余额在借方，全部视同留抵进项税额，按其借方余额数，借记“应交税金——应交增值税（进项税额）科目”，贷记本科目。

(2) 若余额在贷方，且“应交税金——应交增值税”账户无余额，按其贷方余额数，借记本科目，贷记“应交税金——未交增值税”科目。

(3) 若本账户余额在贷方，且“应交税金——应交增值税”账户有借方余额且等于或大于这个贷方余额，按其贷方余额数，借记本科目，贷记“应交税金——应交增值税”科目。

(4) 若本账户余额在贷方，且“应交税金——应交增值税”账户有借方余额但小于这个贷方余额，应将这两个账户的余额冲出，其差额贷记“应交税金——未交增值税”科目。

上述账务调整应按纳税期逐期进行。

对所得税检查的账务调整，凡查出的会计利润误差额，直接通过“本年利润”科目进行调整，使错误问题得以纠正。调整分录为：

借：有关科目

贷：本年利润

企业会计错误账项需调减利润的,则作如下会计分录:

借:本年利润

贷:有关科目

此外,在所得税检查中,由于永久性差异而补缴的查补所得税款,只调整“所得税”和“应交税金——应交所得税”科目,对相关项目不作调整。对属于时间性差异的纳税调整,只调整“所得税”、“递延税款”和“应交税金——应交所得税”科目。即:

借:所得税

递延税款(或贷记递延税款)

贷:应交税金——应交所得税

2. 以前年度错漏账目的调整

对属于以前年度的错漏账目问题,因为财务决算已结束,一些过渡性的集合分配账户及经营收支性账户已结账轧平无余额,错、漏账目的调整,不可能再按正常的核算程序对有关账户一一进行调整。一般在当年的“以前年度损益调整”科目、盘存类延续性账目及相关的对应科目进行调整。若检查期和结算期之间时间间隔较长的,可直接调整以前年度损益调整和相关对应科目,盘存类延续性账目可不再调整,以不影响当年的营业利润。对查补(退)的以前年度增值税,为不至混淆当年度的欠税和留抵税额,应直接通过“应交税金——未交增值税”科目进行调整。

四、税务检查或纳税自查调账的基本方法

在一个会计年度结账前,税务机关查出纳税人的错账或漏账,可以在当期的有关账户直接进行调整。调整方法主要有如下三种:

1. 红字冲销法

就是先用红字冲销原错误的会计分录,再用蓝字重新编制正