

УДК 657.1:347.965(477)

JEL M41, K19

DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2026-14-19>**Мельник Л.Ю.**

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку і оподаткування,
Уманський національний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2498-5556>

Liudmyla Melnyk

Uman National University

Кучеренко Т.Є.

доктор економічних наук,
професор кафедри обліку і оподаткування,
Уманський національний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7056-4344>

Tamara Kucherenko

Uman National University

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА ТА ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ

THE METHODOLOGICAL ASPECTS OF ACCOUNTING FOR ADVOCACY ACTIVITY: THEORY, PRACTICE AND PROSPECTS FOR IMPROVEMENT

Анотація. Стаття присвячена дослідженню методологічних аспектів бухгалтерського обліку адвокатської діяльності в умовах трансформації правової та економічної системи України. Розкрито специфіку адвокатської діяльності як об'єкта обліку з огляду на її нематеріальний характер і подвійну правову природу. Проаналізовано нормативно-правове регулювання обліку за різними організаційними формами адвокатської практики. Систематизовано методологічні елементи обліку: документування, оцінку, систему рахунків, подвійний запис, звітність і контроль. На основі порівняльного аналізу систем обліку у США, Великій Британії, Франції та Німеччині охарактеризовано зарубіжні моделі управління клієнтськими коштами (IOLTA, SRA Accounts Rules, CARPA, Anderkonto) та визнання доходу за МСФЗ 15. Виявлено шість ключових проблем вітчизняної практики обліку адвокатської діяльності та запропоновано напрями їх вирішення.

Ключові слова: адвокатська діяльність, бухгалтерський облік, методологія обліку, доходи адвоката, облік клієнтських коштів, IOLTA, CARPA, Anderkonto, МСФЗ 15, цифровізація обліку.

Abstract. Accounting for advocacy activity remains one of the least researched segments of Ukrainian accounting science, despite the growth of the legal services market and the role of the bar in the rule of law. Ukraine's legal and economic transformation, European integration, and digitalization of finance require a scientifically grounded methodology of accounting for advocacy that meets both IFRS and national legislation specifics. **Purpose.** To comprehensively study the methodological aspects of accounting for advocacy activity, analyze foreign experience and domestic practice inconsistencies, and substantiate directions for improving accounting support of advocacy practitioners in Ukraine. **Methods.** The study applies general scientific and special methods: analysis and synthesis, comparison, systematization and generalization, the monographic method for reviewing normative and scientific sources, and the abstract-logical method for conclusions. **Results.** The specific features of advocacy as an accounting object are analyzed, considering its intangible character and dual legal nature. Normative regulation is examined for three organizational forms, and methodological elements are systematized. Based on a comparison of legal accounting systems in the USA, UK, France and Germany, foreign models of client fund management and revenue recognition under IFRS 15 are characterized. Six systemic problems in Ukrainian practice are identified: absence of industry accounting standards, a normative conflict over revenue recognition, lack of work-in-progress accounting, unregulated client funds accounting, limited automation, and absence of cost calculation for legal services. **Conclusion.** Priority directions are proposed: developing industry methodological guidelines by the Ministry of Finance with the National Bar Association, legislative consolidation of client funds segregation following international models, adapting the IFRS 15 five-step revenue recognition model for advocacy bureaus, and digitalizing accounting processes based on international best practice.

Keywords: advocacy activity, accounting methodology, lawyer revenues, client funds accounting, IOLTA, CARPA, Anderkonto, IFRS 15, digitalization of accounting.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік у сфері адвокатської діяльності залишається одним із найменш досліджених сегментів вітчизняної облікової науки. Попри те, що адвокатура є невід'ємним інститутом правової держави, а обсяги ринку правничих послуг в Україні щороку зростають, теоре-

тико-методологічні засади обліку адвокатської діяльності досі не отримали систематизованого наукового обґрунтування. Це породжує значну варіативність практичних підходів і, відповідно, – ризики недостовірності фінансової та податкової звітності суб'єктів адвокатської практики.



Трансформаційні процеси в економіці України, інтеграція до Європейського Союзу та загальний курс на цифровізацію публічних і приватних фінансів актуалізують необхідність розробки науково обґрунтованої методології обліку адвокатської діяльності, що відповідає б як вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), так і специфіці національного законодавства. Особливу складність становить подвійна правова природа адвокатської діяльності: з одного боку, вона є незалежною професійною діяльністю, що не кваліфікується як підприємницька, з іншого – обкладається єдиним соціальним внеском та, залежно від форми здійснення, може вести до різних режимів оподаткування й обліку. Така подвійність створює нормативні прогалини та неузгодженості, яким і присвячено це дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні основи бухгалтерського обліку та методологічні засади його розвитку закладено у фундаментальних працях українських учених: Ф. Ф. Бутинця [1], С. Ф. Голова [2], М. С. Пушкаря [8], В. С. Уланчука [9] та інших. Питання вдосконалення методологічного апарату обліку в умовах динамічних економічних змін розглядали В. М. Жук [3], В. В. Ясишена та Є. В. Слуцький [10].

Серед зарубіжних авторів питання обліку юридичних послуг і контролю за клієнтськими коштами досліджували Roy A. Chandler та Nadine Fry [16], які на матеріалах британської адвокатури простежили еволюцію спеціалізованих правил обліку. Питання застосування МСФЗ 15 за договорами з клієнтами у сфері правничих послуг висвітлено у публікації KPMG [20, 23] та ICAEW [18]. Нормативні основи трастового обліку клієнтських коштів у США закріплені у правилах IOLTA [21], Великій Британії – у SRA Accounts Rules [24], Франції – у системі CARPA [15], Німеччині – у § 43a BRAO та § 4 BORA [13].

Попри значний науковий доробок у суміжних галузях, спеціалізованих комплексних досліджень методології обліку адвокатської діяльності в умовах українського законодавства, що водночас урахували б зарубіжний досвід і цифровізацію, практично немає. Саме ця прогалина й зумовлює актуальність представленого дослідження.

Метою статті є комплексне дослідження методологічних аспектів бухгалтерського обліку адвокатської діяльності, аналіз зарубіжного досвіду, поточного стану та виявлених неузгодженостей у вітчизняній практиці, а також обґрунтування перспективних напрямів удосконалення облікового забезпечення суб'єктів адвокатської практики в Україні.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи піз-

нання: аналізу і синтезу – для декомпозиції методологічних елементів обліку адвокатської діяльності; порівняння – для зіставлення вітчизняної практики обліку із системами обліку США, Великої Британії, Франції та Німеччини; систематизації та узагальнення – для класифікації виявлених проблем і формування напрямів удосконалення; монографічний метод – для опрацювання нормативно-правових актів і наукових джерел; абстрактно-логічний метод – для формулювання висновків і практичних пропозицій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» від 05.07.2012 № 5076-VI [6], адвокатська діяльність – це незалежна професійна діяльність адвоката щодо здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту. Законодавець прямо вказує, що ця діяльність не є підприємницькою, що визначає особливості її облікового відображення.

Водночас Податковий кодекс України (ст. 178 ПКУ) [5] відносить адвокатів до осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, зобов'язуючи їх вести облік доходів і витрат та подавати відповідну звітність, а Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7] встановлює загальні засади організації та ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності суб'єктами господарювання в Україні. Ця нормативна роздвоєність, коли адвокатська діяльність не є підприємницькою, але підпадає під вимоги, що зазвичай висуваються до суб'єктів господарювання, породжує перші методологічні протиріччя. Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» адвокатська діяльність може здійснюватися в трьох організаційних формах (табл. 1), кожна з яких передбачає відмінний режим оподаткування та обліку.

Іноді зустрічається виокремлення такої форми діяльності як «адвокат у складі адвокатського бюро або адвокатського об'єднання», проте це не є окремою організаційною формою адвокатської діяльності. Поняття «адвокат у складі адвокатського бюро» або «адвокат у складі адвокатського об'єднання» лише характеризує спосіб здійснення адвокатом своєї діяльності в межах відповідної організаційної форми, але не створює нової організаційної форми. Наприклад, якщо адвокат створив адвокатське бюро і є його керівником – організаційна форма адвокатське бюро. Якщо адвокат є партнером або учасником адвокатського об'єднання, організаційна форма – адвокатське об'єднання. Якщо адвокат працює самостійно без створення бюро чи об'єднання, організаційна форма – індивідуальна адвокатська діяльність. Тому твердження, що є чет-

Таблиця 1

Організаційні форми адвокатської діяльності та їх вплив на систему обліку

Форма	Статус суб'єкта	Система оподаткування	Обов'язок вести повний бухгалтерський облік
Адвокат (індивідуально)	Фізична особа – особа, що провадить НПД	Загальна або єдиний податок 3 групи	Ні (Книга обліку доходів)
Адвокатське бюро	Юридична особа (ТОВ / ПП)	Загальна або єдиний податок 3 групи	Так (повний бухгалтерський облік)
Адвокатське об'єднання	Юридична особа (некомерційна)	Загальна система	Так (повний бухгалтерський облік)

Джерело: сформовано авторами на основі [5; 6; 13]

верта організаційна форма – «адвокат у складі бюро/об'єднання», є юридично неправильним.

Методологія бухгалтерського обліку адвокатської діяльності базується на традиційних елементах методу (табл. 2), кожен із яких набуває специфічного змісту у правничій сфері.

Відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід», дохід визнається тоді, коли існує ймовірність збільшення майбутніх економічних вигод і сума доходу може бути достовірно оцінена. Стосовно адвокатської діяльності момент визнання доходу є однією з найгостріших методологічних проблем. Гонорар адвоката може набувати різних форм: фіксована сума за справу, погодинна ставка (hourly billing), відсоток від виграної суми (contingency fee), авансовий ретейнер (retainer fee). Кожна форма вимагає окремого підходу до визнання доходу: фіксований гонорар – дохід визнається пропорційно завершеності послуги або в момент підписання акту; погодинна ставка – дохід визнається за відпрацьованими годинами (over time); contingency fee – дохід визнається лише в разі настання визначеної події (перемога в суді), що відповідає принципу обачності; ретейнер – отримані кошти є авансом і не можуть визнаватися доходом до надання послуги.

Практика свідчить, що більшість адвокатів-фізичних осіб визнають дохід за касовим методом, що суперечить принципу нарахування. Водночас для платників єдиного податку третьої групи касовий метод є прямо передбаченим ПКУ – виникає нормативна колізія між обліковими принципами та вимогами податкового законодавства.

Витрати адвокатської діяльності класифікуються за економічним змістом (матеріальні, оплата праці, оренда, інформаційні, адміністративні) та за відношенням до конкретної справи (прямі – судовий збір, нотаріат, переклади; непрямі – оренда, підвищення кваліфікації, ЕСВ). Правильна класифікація витрат забезпечує достовірне визначення фінансового результату та є передумовою для впровадження управлінського калькулювання собівартості справи (cost-per-matter).

Одним із найбільш чутливих питань є відображення коштів, що надходять від клієнтів для покриття

судових витрат, держмита тощо. Ці кошти не належать адвокату й не повинні обліковуватися з його власними доходами. За міжнародними практиками, для їх обліку відкриваються окремі клієнтські рахунки (client trust accounts). В Україні нормативного зобов'язання щодо відкриття окремого рахунку для клієнтських коштів немає. Відсутність окремого рахунку призводить до таких ризиків: помилкового включення транзитних сум до доходу (завищення бази оподаткування); використання клієнтських коштів для покриття поточних витрат адвоката; спотворення реального фінансового стану практики.

Вирішення потребує нормативне закріплення обліку клієнтських коштів і методологічних вказівок щодо їх відображення, зокрема, через рахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» або спеціальний позабалансовий рахунок.

Переважає більшість адвокатів (понад 80% від понад 50000 зареєстрованих в Єдиному реєстрі адвокатів України) провадить діяльність у статусі фізичних осіб-платників єдиного податку третьої групи. Їх бухгалтерський облік зводиться до ведення Книги обліку доходів. Навіть адвокатські бюро та об'єднання, що зобов'язані вести повний бухгалтерський облік, нерідко не мають штатного бухгалтера, а жодного галузевого стандарту щодо обліку незалежної професійної діяльності досі не розроблено.

На підставі аналізу нормативно-правової бази та практики обліку незалежної професійної діяльності (адвокатської діяльності) виявлено шість ключових проблем:

1. Відсутність галузевих стандартів. Жодного спеціалізованого НП(С)БО чи методичних рекомендацій для обліку адвокатської діяльності не розроблено, що призводить до суттєвої різноманітності практик.

2. Нормативна колізія щодо методу визнання доходу. Принцип нарахування і касовий метод єдиного податку для адвокатів-фізичних осіб нівелює можливість ведення управлінського обліку за accrual basis.

3. Відсутність обліку WIP. Незавершені справи адвокатської діяльності не відображаються в обліку,

Таблиця 2

Методологічні елементи бухгалтерського обліку в адвокатській діяльності

Елемент методу	Загальний зміст	Специфіка в адвокатській діяльності
Документування	Фіксація операцій у первинних документах	Договір про надання правової допомоги, акт виконаних послуг, квитанція до ПКО. Адвокатська таємниця обмежує деталізацію документів
Інвентаризація	Перевірка фактичної наявності активів і зобов'язань	Специфіка: інвентаризація незавершених справ (WIP) та клієнтських коштів на окремих рахунках
Оцінка	Вартісне вимірювання об'єктів обліку	Ключова проблема: визначення вартості послуг (часова ставка, фіксований гонорар, гонорар успіху); оцінка WIP
Система рахунків	Групування об'єктів за економічним змістом	Рахунки класів 2, 3, 4, 6, 7 для юридичних осіб; спрощений запис у Книзі обліку доходів для адвокатів-фізичних осіб
Подвійний запис	Відображення на двох рахунках	Обов'язковий для юридичних осіб (бюро, об'єднань); для адвокатів-фізичних осіб – не застосовується класично
Балансове узагальнення	Зведення даних у баланс	Тільки для юридичних осіб; адвокат-ФО складає лише звіт про нараховані доходи
Звітність	Формування фінансової та податкової звітності	Юридичні особи – ф. 1–5; фізичні особи – декларація про майновий стан або декларація платника ЄП
Калькуляція	Обчислення собівартості послуги	У практиці майже відсутня. Її відсутність унеможливорює ціноутворення на основі витрат і аналіз рентабельності справ

Джерело: сформовано авторами на основі [1; 2; 8; 9]

Таблиця 3

Типова кореспонденція рахунків для операцій адвокатського бюро

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Примітки
1	Отримано аванс від клієнта (ретејнер)	311 / 301	681	Кошти є авансом, не доходом
2	Надано правову допомогу – підписано акт	361	703	Визнано дохід від реалізації послуг
3	Залік авансу в рахунок наданих послуг	681	361	Погашення дебіторської заборгованості
4	Отримано клієнтські кошти для сплати судового збору	311 (окремий субрахунок)	685	Не є доходом – зобов'язання перед клієнтом
5	Сплачено судовий збір коштами клієнта	685	311	Погашення зобов'язання перед клієнтом
6	Нараховано витрати на оренду офісу	92	685 / 631	Адміністративні витрати
7	Нараховано витрати на підвищення кваліфікації	93 / 92	685 / 631	Обов'язкові витрати на навчання
8	WIP: нараховано витрати по незакритій справі	23	661 / 631	Незавершене виробництво послуг
9	WIP переведено до собівартості послуги при закритті справи	903	23	Визнання собівартості реалізованої послуги
10	Нараховано амортизацію офісного обладнання	92	131	Непрямі витрати

Джерело: сформовано авторами на основі [4]

що унеможлиблює реалістичне визначення фінансових результатів за звітний період.

4. Неврегульованість обліку клієнтських коштів. Відсутність обов'язкової сегрегації є системним ризиком як для адвоката, так і для клієнта.

5. Обмежена автоматизація. Понад 60% адвокатів ведуть облік у паперовому форматі або в Excel; спеціалізованого програмного забезпечення для адвокатів у вітчизняному сегменті практично немає.

6. Відсутність калькуляції собівартості. Неможливість управлінського аналізу рентабельності справи та ціноутворення на основі витрат.

Аналіз зарубіжних систем обліку адвокатської діяльності є методологічною основою для вироблення напрямів удосконалення вітчизняної практики. Нижче розглядаються чотири ключові моделі: США, Велика Британія, Франція та Німеччина, кожна з яких має самобутній підхід до регулювання обліку правничих послуг і управління клієнтськими коштами.

У Сполучених Штатах обов'язковість ведення окремих трастових рахунків для клієнтських коштів закріплена на рівні правил всіх 50 штатів. Основним інструментом є IOLTA (Interest on Lawyers' Trust Accounts) – спеціалізований трастовий рахунок, на який зараховуються кошти клієнтів, що ще не зароблені адвокатом (unearned fees), а також кошти, що тимчасово перебувають у розпорядженні адвоката для покриття процесуальних витрат [21]. Принципові особливості американської системи є суворе розмежування клієнтських (trust account) і власних операційних коштів адвоката (operating account): їх змішування (commingling of funds) є дисциплінарним порушенням, що може призвести до його дискваліфікації (disbarment). При цьому відсотки, нараховані на IOLTA-рахунках, не надходять ані адвокату, ані клієнту, а перераховуються до фондів правової допомоги штатів у межах ініціатив доступу до правосуддя (access-to-justice initiatives). Облік клієнтських коштів ведеться за принципом подвійного запису: паралельно з окремим банківським рахунком операційної системи обліку ведеться offsetting liability account (зобов'язання перед клієнтом) що відображає зобов'язання перед клієнтом, а для кожного клієнта відкривається індивідуальний субрахунок (client ledger), який дозволяє точно відстежувати залишок коштів на будь-яку дату. Для визнання доходу в США застосовується стандарт ASC

606 (аналог МСФЗ 15), що передбачає п'ятикроковий алгоритм: ідентифікацію договору, ідентифікацію performance obligation, визначення transaction price, розподіл ціни та визнання доходу в момент передачі контролю. У випадку гонорару успіху (contingency fee) дохід не визнається до настання відповідної події, тоді як в Україні аналогічний підхід на нормативному рівні відсутній [22].

У Великій Британії облік адвокатської діяльності регулюється Правилами рахунків Адвокатського регулятора (Solicitors Regulation Authority – SRA Accounts Rules), чинними з 25 листопада 2019 р. [24]. Відповідно до цих правил усі кошти, що надходять від клієнтів або належать клієнтам, повинні зберігатися на відокремленому client account у банківській установі, причому використовувати їх для операційних потреб фірми заборонено; клієнтам має сплачуватися справедлива сума відсотків (fair sum of interest) за залишками на рахунках, а кожна фірма зобов'язана щорічно подавати Звіт бухгалтера (Accountant's Report), який підтверджує дотримання правил управління клієнтськими коштами. Наразі у Великій Британії розглядається впровадження схеми ILCA (Interest on Lawyers' Client Accounts), аналогічної американській IOLTA, яка передбачає спрямування відсотків на фінансування програм доступу до правосуддя: станом на 2025 р. Міністерство юстиції Великої Британії вже провело відповідні консультації [17], тоді як у Франції та Австралії подібні централізовані системи діють уже сьогодні.

Найбільш централізованою у світі є французька система регулювання адвокатських коштів. З 1985 року всі адвокати Франції зобов'язані перераховувати кошти клієнтів через CARPA (Caisse Autonome des Règlements Pécuniaires des Avocats) – незалежну касу розрахунків адвокатів [15], у межах якої адвокат відкриває два типи рахунків: dépôts для транзитних клієнтських коштів та séquestre – ескроу-рахунок для ретејнерів. Кошти клієнтів при цьому взагалі не проходять через власні банківські рахунки адвокатського кабінету, а одразу перераховуються до CARPA, яка веде їх облік окремо за кожною справою. CARPA виступає довіреною третьою стороною (trusted third party), що контролює всі транзакції і має право вимагати підтвердні документи, зокрема рішення суду чи угоди [24]. У Франції нині функціонує 102 каси CARPA, що обслуговують 164 баристерів (спеціалізованих адвокатів вищої

ланки, які виступають у суді), а загальний обсяг фондів, що проходять через систему, перевищує 3 млрд євро на рік. Відсотки, нараховані за рахунками CARPA, спрямовуються на фінансування правової допомоги (aide juridictionnelle) [14], а контроль за діяльністю CARPA здійснює орган боротьби з відмиванням грошей TRACFIN відповідно до ст. L. 561-25-1 Монетарно-фінансового кодексу Франції. З погляду бухгалтерського обліку французька модель ефективно розв'язує проблему обліку клієнтських коштів, оскільки вони взагалі не відображаються в балансі адвокатського кабінету, а обліковуються лише на позабалансових рахунках CARPA, що унеможливує як змішування коштів, так і спотворення звітності.

У Німеччині обов'язок адвоката щодо відокремленого зберігання коштів клієнтів (Fremdgeld) закріплено безпосередньо у Федеральному законі про адвокатуру (Bundesrechtsanwaltsordnung – BRAO) та в Правилах професійної поведінки адвокатів (Berufsordnung für Rechtsanwälte – BORA) [13]. Так, § 43a Abs. 7 BRAO зобов'язує адвоката негайно (unverzüglich) передати клієнтські кошти одержувачу або зарахувати їх на Anderkonto – спеціальний трастовий рахунок, а § 4 BORA встановлює, що Fremdgelder (чужі кошти) та інші цінності мають зберігатися саме на індивідуальному Anderkonto, причому суми, що перевищують 15 000 євро, не можуть перебувати довше одного місяця на колективному рахунку Sammelanderkonto [11]. Anderkonto юридично захищений від претензій кредиторів адвоката, оскільки адвокат виступає власником рахунку, але не його бенефіціаром, а порушення обов'язку ведення такого рахунку кваліфікується як Untreue (зловживання довірою) – кримінально каране діяння, яке може призвести до виключення з адвокатури.

З облікового погляду клієнтські кошти на Anderkonto відображаються як позабалансова стаття або як кредиторська заборгованість перед клієнтом (рахунок 685 у вітчизняній системі). Суворість санкцій у Німеччині формує культуру жорсткого дотримання правил фінансової сегрегації.

Порівняно зі зарубіжними країнами (табл. 4), в Україні галузеві стандарти обліку адвокатської діяль-

ності відсутні, облік клієнтських коштів та їх сегрегація не врегульовані, дохід визнається касовим методом для фізичних осіб-підприємців або методом нарахування для юридичних осіб, незалежна перевірка відсутня для більшості адвокатів, питання відсотків за клієнтськими рахунками не врегульоване, а автоматизація обліку залишається низькою і здебільшого обмежується Excel та паперовими книгами обліку.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Виручка від договорів з клієнтами» [19] встановлює єдину п'ятикрокову модель визнання доходу, яка може бути безпосередньо застосована до правничих послуг. Перший крок передбачає ідентифікацію договору, тобто угоди про правову допомогу. Другий крок полягає в ідентифікації зобов'язань до виконання (performance obligations) – наприклад, захист у суді першої інстанції та апеляція розглядаються як два окремі зобов'язання. Третім кроком є визначення ціни операції (transaction price), включаючи її змінну складову у вигляді гонорару успіху (contingency fee). Четвертий крок передбачає розподіл ціни між зобов'язаннями за принципом stand-alone selling prices. Нарешті, п'ятий крок полягає у визнанні доходу в міру виконання кожного зобов'язання.

Щодо обліку гонорару успіху, МСФЗ 15 вимагає застосування обмеження змінної винагороди (variable consideration constraint): до transaction price включається лише та сума, стосовно якої «вкрай мало ймовірно» подальше суттєве зменшення кумулятивного доходу. Це означає, що до моменту вирішення справи гонорар успіху взагалі не включається до визнаного доходу [19]. Вітчизняне НП(С)БО 15, на відміну від МСФЗ, не містить аналогічного правила, що є ще однією точкою розбіжності між українською та міжнародною практикою.

На підставі виявлених проблем та узагальнення зарубіжного досвіду сформульовано п'ять стратегічних напрямів удосконалення методологічних засад обліку адвокатської діяльності в Україні. Перший – розробка галузевих методичних рекомендацій. Міністерству фінансів України спільно з Національною асоціацією адвокатів України доцільно розробити «Методичні рекомендації з організації бухгалтерського

Таблиця 4

Порівняльна характеристика систем обліку адвокатської діяльності зарубіжних країн

Критерій	США (IOLTA)	Велика Британія (SRA)	Франція (CARPA)	Німеччина (BRAO/BORA)
Галузеві стандарти обліку	ASC 606 (FASB)	SRA Accounts Rules	Правила CARPA	§ 4 BORA
Облік клієнтських коштів	Обов'язковий IOLTA (кожен штат)	Обов'язковий client account	Обов'язковий через CARPA	Обов'язковий Anderkonto
Сегрегація коштів	Обов'язкова (commingling = disbarment)	Обов'язкова	Централізована через CARPA	Обов'язкова (кримінальна відповідальність)
Метод визнання доходу	ASC 606 (5 кроків)	Нарахування	Нарахування	Нарахування
Незалежна перевірка	Аудит за вимогою штату	Обов'язковий Accountant's Report	Контроль TRACFIN	Контроль Rechtsanwaltskammer
Відсотки за клієнтськими рахунками	До фондів правової допомоги	«Справедлива сума» клієнту або ILCA	До фондів aide juridictionnelle	Клієнту (за домовленістю)
Автоматизація обліку	Висока (Clio, MyCase, PracticePanther)	Висока (спеціалізовані платформи)	Централізована IT-система CARPA	Помірна (DATEV для адвокатів)

Джерело: сформовано авторами на основі [11; 13; 15; 17; 21; 24]

обліку в адвокатських бюро та об'єднаннях», які регламентували б визнання доходів за формами гонорару, класифікацію витрат, облік клієнтських коштів, порядок відображення незавершеного виробництва (WIP) та вимоги до облікової політики.

Другий напрям стосується нормативного закріплення сегрегації клієнтських коштів. Ідеться про внесення змін до Закону «Про адвокатуру» щодо обов'язковості окремого клієнтського рахунку (за моделлю SRA client account або Anderkonto) з одночасною розробкою методичних вказівок щодо відображення таких операцій в обліку через рахунок 685.

Третій напрям передбачає запровадження обліку незавершеного виробництва (WIP): для юридичних осіб – через відображення незавершених справ на субрахунок 23 «Виробництво», а для фізичних осіб – через ведення журналу незавершених справ.

Четвертий напрям – цифровізація облікових процесів, що включає стимулювання розробки або локалізації спеціалізованих law practice management платформ (аналогів Clio, MyCase), а також інтеграцію з Єдиним державним реєстром судових рішень та системою електронного документообігу «Дія».

П'ятий напрям полягає в імплементації підходів МСФЗ 15, а саме адаптації п'ятикрокової моделі визнання доходу для адвокатських бюро (юридичних осіб), що застосовують МСФЗ, зокрема в частині обліку contingency fee як змінної винагороди.

Запропоновані удосконалення методологічних засад обліку адвокатської діяльності в Україні потребують їх конкретизації в контексті виявлених проблем, а також гармонізації у відповідність до міжнародних стандартів та досвіду і практики європейських країн (табл. 5).

Висновки. Проведене дослідження дозволило виявити, що адвокатська діяльність характеризується нематеріальним характером результату, подвійною правовою природою та значною варіативністю організаційних форм, що зумовлює необхідність диференційованого підходу до методології її обліку. Тому методологія обліку, попри те що будується на традиційних елементах методу бухгалтерського обліку,

потребує переосмислення кожного з цих елементів у правничій сфері, насамперед щодо оцінки послуг, документування з урахуванням вимог адвокатської таємниці та калькулювання незавершеного виробництва (WIP). Особливої уваги в цьому контексті потребує питання обліку клієнтських коштів, оскільки саме воно є однією з найбільш чутливих зон правничої практики.

Порівняльний аналіз зарубіжного досвіду засвідчив, що США (IOLTA), Велика Британія (SRA Accounts Rules), Франція (CARPA) та Німеччина (Anderkonto/§ 43a BRAO) мають розвинені, законодавчо закріплені системи сегрегації клієнтських коштів і незалежного контролю за ними. Натомість відсутність аналогічних вимог в Україні становить системний ризик, який поглиблює загальну проблематику вітчизняної облікової практики. Ця проблематика набуває комплексного характеру: аналіз практики виявив шість системних проблем, а саме відсутність галузевих стандартів, нормативну колізію щодо методу визнання доходу, відсутність WIP-обліку, неврегульованість обліку клієнтських коштів, обмежену автоматизацію та відсутність калькуляції собівартості послуг.

Виявлені проблеми, своєю чергою, окреслюють пріоритетні напрями вдосконалення, до яких належать розробка галузевих методичних рекомендацій Міністерства фінансів України та Національної асоціації адвокатів України, законодавче закріплення сегрегації клієнтських коштів, адаптація п'ятикрокової моделі МСФЗ 15 для адвокатських бюро, а також цифровізація обліку.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з розробкою конкретних проектів методичних рекомендацій, а також вивченням можливостей запровадження централізованого механізму управління клієнтськими коштами за моделлю CARPA на рівні НААУ.

Внесок авторів (CRedit). Мельник Л. Ю. – концептуалізація дослідження, методологія, керівництво дослідженням, рецензування та редагування тексту; Кучеренко Т. Є. – формальний аналіз, опрацювання джерел, написання оригінального тексту статті, візуалізація.

Таблиця 5

Матриця відповідності між виявленими проблемами та запропонованими напрямами їх вирішення

№	Виявлена проблема	Запропонований напрям вирішення
1	Відсутність галузевих стандартів обліку	Методичні рекомендації МФУ/НААУ (за моделлю SRA Accounts Rules)
2	Нормативна колізія щодо методу визнання доходу	Право на паралельний управлінський облік; адаптація МСФЗ 15 (5 кроків)
3	Відсутність обліку WIP	Рекомендації щодо субрахунків 23 / 39; журнал незавершених справ
4	Неврегульованість обліку клієнтських коштів	Законодавча сегрегація (за моделлю IOLTA / CARPA / Anderkonto); рахунок 685
5	Обмежена автоматизація та цифровізація	Стимулювання law-tech рішень; інтеграція з Дія та ЕДО (за досвідом ІТ-системи CARPA)
6	Відсутність калькуляції собівартості послуг	Методичні рекомендації з управлінського обліку; cost-per-matter (за досвідом США)

Джерело: сформовано авторами

Бібліографічний список:

1. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Житомир : ЖІТІ, 2000. 640 с.
2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ : ЦУЛ, 2007. 522 с.
3. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій : затв. наказом МФУ від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України від 05.07.2012 № 5076-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17>
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
8. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія. Тернопіль : Карт-бланш, 2007. 359 с.
9. Уланчук В. С., Загребельна Н. І., Аніщенко Г. Ю., Бурляй Г. Л. Бухгалтерський облік: основи ведення і методологія : навчальний посібник / за заг. ред. В. С. Уланчука. Умань : Уманське комунальне видавничо-поліграфічне підприємство Черкаської обласної ради, 2015. 520 с.
10. Ясишена В. В., Слуцький Є. В. Методологічні засади удосконалення методу бухгалтерського обліку в умовах сучасного розвитку економіки. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. № 3 (44). С. 64–70.
11. Anwaltsblatt. Fremdgeldkonto – was Anwältinnen und Anwälte wissen müssen. 2025. URL: <https://anwaltsblatt.anwaltverein.de/themen/kanzlei-praxis/fremdgeldkonto-was-anwaeltinnen-und-anwaelte-wissen-muessen>
12. Bench Accounting. IOLTA Account: How Law Firms Hold Client's Money. URL: <https://www.bench.co/blog/accounting/iolta>
13. Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK). Umgang mit Fremdgeld. 2025. URL: <https://www.rak-koeln.de/wp-content/uploads/2023/10/BRAK-Umgang-mit-Fremdgeld.pdf>
14. Caisse des règlements pécuniaires des avocats – Wikipédia. URL: https://fr.wikipedia.org/wiki/Caisse_des_règlements_pécuniaires_des_avocats
15. CARPA France (UNCA – Union Nationale des CARPA). URL: <https://www.carpafrance.org/>. Докладно: Legalprod. Carpa Operation: Complete Guide (2026). URL: <https://www.legalprod.com/en/carpa-operation-complete-guide-to-the-lawyer-currentyear/>
16. Chandler R. A., Fry N. Lawyers' Accounts: An Analysis of the Regulatory Framework. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 1992. Vol. 5, № 4. P. 34–52.
17. GOV.UK – Ministry of Justice. Interest on Lawyers' Client Accounts Scheme (Consultation). 2026. URL: <https://www.gov.uk/government/consultations/interest-on-lawyers-client-accounts-scheme/interest-on-lawyers-client-accounts-scheme>
18. ICAEW. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. URL: <https://www.icaew.com/technical/corporate-reporting/>
19. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. IASB, 2014 (з правками). URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>
20. KPMG. Revenue – IFRS 15 Handbook. July 2025. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmgsites/xx/pdf/ifrg/2025/isg-handbook-revenue.pdf>
21. LawPay. What is an IOLTA Account? Definition & Compliance Rules. URL: <https://www.lawpay.com/about/blog/iolta-account/>
22. RevGurus. ASC 606 – Law Firms. URL: <https://revgurus.com/knowledge-center-asc-606-law-firms/>
23. Samuelson W. A Game-Theoretic Approach to Legal Settlements. In: *Game Theory and Business Applications* / ed. by K. Chatterjee, W. Samuelson. 2nd ed. Boston : Springer, 2014. P. 207–231. URL: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-1-4614-7095-3>
24. Solicitors Regulation Authority. SRA Accounts Rules (in force 25 November 2019). URL: <https://www.sra.org.uk/solicitors/standards-regulations/accounts-rules/>

References:

1. Butynets, F. F. (2000) Teoriia bukhhalterskoho obliku [Theory of accounting]. Zhytomyr: ZhITI, 640 p. (in Ukrainian)
2. Golov, S. F. (2007) Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku [Accounting in Ukraine: analysis of the state and prospects of development]: monograph. Kyiv: TsUL, 522 p. (in Ukrainian)
3. Zhuk, V. M. (2009) Kontsepsiia rozvytku bukhhalterskoho obliku v ahrarynomu sektori ekonomiky Ukrainy [The concept of accounting development in the agrarian sector of Ukraine's economy]: monograph. Kyiv: NNTs IAE, 648 p. (in Ukrainian)
4. Ministry of Finance of Ukraine (1999) Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'язan ta hospodarskykh operatsii pidpriemstv ta orhanizatsii [Chart of accounts for assets, capital, liabilities and business transactions of enterprises and organizations]: approved by Order No. 291, November 30, 1999. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> (in Ukrainian)
5. Verkhovna Rada of Ukraine (2010) Podatkovi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine], No. 2755-VI, December 2, 2010 (as amended). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (in Ukrainian)
6. Verkhovna Rada of Ukraine (2012) Pro advokaturu ta advokatsku diialnist [On the Bar and Advocacy]: Law of Ukraine No. 5076-VI, July 5, 2012. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17> (in Ukrainian)
7. Verkhovna Rada of Ukraine (1999) Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]: Law of Ukraine No. 996-XIV, July 16, 1999. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (in Ukrainian)
8. Pushkar, M. S. (2007) Metateoriia obliku abo yakoiu povynna staty teoriia [Meta-theory of accounting, or what the theory should become]. Ternopil: Kart-blansh, 359 p. (in Ukrainian)
9. Ulanchuk, V. S., Zahrebelna, N. I., Anishchenko, H. Yu., Burliai, H. L. (2015) Bukhhalterskyi oblik: osnovy vedennia i metodolohiia [Accounting: fundamentals and methodology]: textbook / ed. by V. S. Ulanchuk. Uman: Umanske komunalne vydavnycho-polihrafichne pidpriemstvo Cherkaskoi oblasnoi rady, 520 p. (in Ukrainian)
10. Yasyshena, V. V., Slutskyi, Ye. V. (2019) Metodolohichni zasady udoskonalennia metodu bukhhalterskoho obliku v umovakh suchasnoho rozvytku ekonomiky [Methodological principles of improving the accounting method under current economic development]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu – Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*, vol. 3(44), pp. 64–70. (in Ukrainian)

11. Anwaltsblatt (2025) Fremdgeldkonto – was Anwältinnen und Anwälte wissen müssen. Available at: <https://anwaltsblatt.anwaltverein.de/de/themen/kanzlei-praxis/fremdgeldkonto-was-anwaeltinnen-und-anwaelte-wissen-muessen>
12. Bench Accounting (n.d.) IOLTA Account: How Law Firms Hold Client's Money. Available at: <https://www.bench.co/blog/accounting/iolta>
13. Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK) (2025) Umgang mit Fremdgeld. Available at: <https://www.rak-koeln.de/wp-content/uploads/2023/10/BRAK-Umgang-mit-Fremdgeld.pdf>
14. Caisse des règlements pécuniaires des avocats (n.d.) Wikipédia. Available at: https://fr.wikipedia.org/wiki/Caisse_des_règlements_pécuniaires_des_avocats
15. CARPA France / UNCA – Union Nationale des CARPA (n.d.) Available at: <https://www.carpafrance.org/>; Legalprod (2026) Carpa Operation: Complete Guide. Available at: <https://www.legalprod.com/en/carpa-operation-complete-guide-to-the-lawyer-currentyear/>
16. Chandler, R. A., Fry, N. (1992) Lawyers' Accounts: An Analysis of the Regulatory Framework. Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 5, no. 4, pp. 34–52.
17. GOV.UK – Ministry of Justice (2026) Interest on Lawyers' Client Accounts Scheme (Consultation). Available at: <https://www.gov.uk/government/consultations/interest-on-lawyers-client-accounts-scheme/interest-on-lawyers-client-accounts-scheme>
18. ICAEW (n.d.) IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Available at: <https://www.icaew.com/technical/corporate-reporting/>
19. IASB (2014) IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers (as amended). Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>
20. KPMG (2025) Revenue – IFRS 15 Handbook. Available at: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmgsites/xx/pdf/ifrg/2025/isg-handbook-revenue.pdf> (accessed June 28, 2026).
21. LawPay (n.d.) What is an IOLTA Account? Definition & Compliance Rules. Available at: <https://www.lawpay.com/about/blog/iolta-account/>
22. RevGurus (n.d.) ASC 606 – Law Firms. Available at: <https://revgurus.com/knowledge-center-asc-606-law-firms/>
23. Samuelson, W. (2014) A Game-Theoretic Approach to Legal Settlements. In: Chatterjee, K., Samuelson, W. (eds.) Game Theory and Business Applications. 2nd ed. Boston: Springer, pp. 207–231.
24. Solicitors Regulation Authority (2019) SRA Accounts Rules (in force 25 November 2019). Available at: <https://www.sra.org.uk/solicitors/standards-regulations/accounts-rules/>

Дата надходження статті: 13.08.2026

Дата прийняття статті до публікації: 21.09.2026

Дата публікації статті: 30.09.2026