



## KISA GIDA TEDARİK ZİNCİRİNDE MÜŞTERİ MUHASEBESİ\*

Metin ÇALIK<sup>1</sup>

### Öz

Bu çalışma, müşteri muhasebe sistemlerinin kaynak tahsisatı amacıyla kısa gıda tedarik zincirinde kullanılmasının üreticiler açısından sürdürülebilir bir rekabet avantajı kaynağı olup olmadığını incelemektedir. Yönetim muhasebesi sistemlerinin rekabet avantajına yol açabileceği konusunda bir fikir birliği olsa bile, bu avantajın genellikle geçici mi yoksa sürdürülebilir mi olacağı konusunda henüz bir anlaşma sağlanamamıştır. Çalışma bir bilimsel yaş sebze tedarik zincirinde maliyet araştırma programı projesi çerçevesinde yapılan vaka araştırmasındaki ampirik verilere dayanmaktadır. Bu makale, teori oluşturmada kısa gıda tedarik zincirlerinin kullanılmasını savunarak kısa gıda tedarik zincirinde müşteri muhasebesinin üreticilere sağlayacağı katma değer hakkında kanıtlar ekleyerek mevcut literatüre bir katkı sunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Müşteri muhasebesi, Müşteri karlılığı, Kısa gıda tedarik zinciri, Sebze fiyatları

**JEL Kodları:** M410, M310, R110

## CUSTOMER ACCOUNTING IN THE SHORT FOOD SUPPLY CHAIN

### Abstract

This study examines if it is a source of sustainable competitive advantage that customer accounting systems to be used in the short food supply chain with the aim of allocation of resources. Even if there is a consensus that management accounting systems could cause competitive advantage, there is no agreement has yet been reached as to whether this advantage is generally temporary or sustainable This study is based on empirical data from a case research for a scientific cost research for fresh vegetable supply chain project. This article contributes to the current literature by adding argument about how customer accounting in brief food supply chain will provide added value to producers by arguing usage of brief food supply chain in establishing theory.

**Keywords:** Customer accounting, Customer profitability, Short food supply chain, Vegetables prices

**JEL Codes:** M410, M310, R110

\* Bu çalışma Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi tarafından SBA - 2017 – 72 numaralı proje ile desteklenmiştir

<sup>1</sup> Dr.Öğr.Üyesi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya SBMYO, Muh. ve Vergi Uyg. Bölümü, [metin.calik@dpu.edu.tr](mailto:metin.calik@dpu.edu.tr). ORCID 0000-0001-6059-5454

**Başvuru Tarihi** (Received): 27.02.2019 **Kabul Tarihi** (Accepted): 26.06.2019

## Giriş

Yaşam standardı gelişmeye devam ettikçe, tüketiciler sağlık konusunda daha bilinçli hale gelmekte ve bu nedenle son yıllarda taze (veya bozulabilen) ürünlere olan talep büyük ölçüde artmaktadır (Li ve Teng, 2018). Ülkemizde kış aylarında taze sebze fiyatlarında ani büyük artışlar yaşanmaktadır. Arzdaki kısa bir kesinti, gıda güvenliğini etkileyen ani yüksek fiyatlara yol açmaktadır. Bu durum genellikle toptancı perakendeci arayüzünde arz kıtlığı ve koordinasyon eksikliğine tepki olarak ortaya çıkmaktadır. Arz kıtlığı, yıl içinde daha düşük fiyatlar (çiftçilerin taze sebze yetiştiriciliğinden uzaklaşmalarına neden olmakta), olumsuz doğa olayları (aşırı yağış, sel ve fırtına) ve dönüm başına verimlerdeki düşüş (pestisitlerin ve böcek ilaçlarının etkinliğini azaltılması nedeniyle) nedeniyle olabilir (Gokarn ve Kuthambalayan, 2019).

Aslında, kısa tedarik zinciri ve doğrudan ticaret, son yıllarda girişimcilik kararının yönlendirildiği güçlü bir büyüme geçiren olgulardır (Fazio, 2016). Yaş sebze sektöründe, bazı gıda şirketlerinin alt satıcılarla entegre olmayı seçmelerine 'ileriye dönük entegrasyon' denir. Bu "ileriye dönük entegrasyon" un, firmaların perakende fiyatı daha iyi kontrol etmelerini ve piyasa talebinde meydana gelen değişimlere daha etkin şekilde cevap verebilmelerini sağladığı gözlemlenmiştir (Huang vd.,2018).

Üretim ve pazarlama bilgileriyle güçlendirilen çiftçiler ve satıcılar, geleneksel tarımı daha karlı ve sürdürülebilir bir işletmeye dönüştürebilirler (Zhong vd., 2015). Örneğin, ülkemizde önde gelen birçok yerel market dağıtım merkezini kendi başına işletmektedirler. Satın almaların ardından çeşitli gıda ürünleri (sebzeler, meyveler, et ve süt dahil) tedarikçiden tedarik edildikten sonra, ürünleri soğuk hava depolarında depolamakta ve bu ürünlerini kendi satış mağazalarına ulaştırmaktadırlar.

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin ileri üretim ortamları ile ilgili bilgileri toplama ve raporlama işlevini yerine getirmekte yetersiz kalması, işletmelerin pazar odaklı yeni maliyetleme yöntemlerine odaklanmalarına neden olmuştur (Yükçü ve Gönen, 2008). Sürdürülebilir kısa gıda tedarik zinciri yönetiminin başarılı olması için muhasebe önemlidir (Reefke ve Trocchi, 2013). Geleneksel kısa gıda tedarik zinciri yönetimi hakkındaki akademik literatürde tam zamanında, toplam kalite yönetimi ve elektronik veri değişimi, hedef maliyetlendirme ve dış kaynak kullanımı gibi yönetim muhasebesi tekniklerine önem verilmektedir (Burritt ve Schaltegger, 2014). Tarımsal üretim tedarik zincirleri tasarlayan girişimciler, yeni ürünlerin veya teknolojilerin uygulanması için, genel girişimin ölçeğini ve sürecin her aşamasında ekonomik faaliyetlerin kontrolü ve güvence sistemini belirlenmelidirler (Zilberman vd. 2017).

Bu çalışmanın yapılandırılmasında, ilk bölümde ilgili muhasebe ve kısa gıda tedarik zinciri literatürünün bir incelemesi sunulmuş ve daha sonra kavramsal çerçevesi açıklanmıştır. Teorik bölümlerde yayımlanan ilgili literatür bulguları incelenerek ve sentezlenerek önceki çalışmalarını tamamlamak ve genişletmek amaçlanmıştır. Nihayetinde ortaya konulan analizin sonuçları özetlenmektedir. Son bölüm, makalenin tartışılmasını ve sonuçlandırılmasını sağlamaktadır

### 1.Kısa Gıda Tedarik Zinciri

1940'ların başlarında Avrupa'da Scott Raporu'nda çiftçiler kırsal alanın doğal muhafızları olarak görülmekte ve müreffeh bir tarımın kırsal alanın otomatik olarak korunmasını ve erişimini sağlayacağı varsayılmaktaydı. Geçtiğimiz 60 yıl boyunca tarımsal koruma ve sürdürülebilir tarım uygulamalarına öncelik verilmemiş bunun yerine, tarım-gıda sistemi, önemli ölçüde modernizasyon ve mekanizasyona uğramıştır. Bu süreç, gıda tedarik zincirlerinin uzamasının ve küreselleşmesinin çoğunun kontrol edilmesini amaçlayan büyük ölçekli gıda işleyicilerinin ve perakendecilerin yükselişinin ve artan tekeli gücünün artmasıyla ilerlemiştir. Bu tür gelişmelerin önemli bir sonucu, çiftçilik, geleneksel gıda üreticileri ve nihai tüketiciler arasında bağlantının kopması olmuştur (Ilbery ve Maye, 2004).

Geçtiğimiz on yıllarda görülen tedarik zincirinin araçların çoğalmasıyla uzaması, fark edilmesi mümkün olmayan çevresel, ekonomik, sosyal ve bölgesel açıdan etkiler yaratmıştır. Müşterilerin bakış açısına göre, araçların artışı, gittikçe standart hale getirilmiş bir üretim sürecinin neden olduğu kalite standartlarının düşürülmesinin yanı sıra sevkiyatlarını takip edememeleri nedeniyle bilgilendirici bir asimetri yarattı. Ayrıca, uzun tedarik zinciri, tarımsal biyoçeşitliliği yoksun bırakarak yerel üretimi önemli ölçüde azaltmıştır (Fazio, 2016).

Gıda tedarik zincirleri, raf ömrü (kısa ve bozulabilir, uzun ve bozulmaz), köken (hayvan, bitki bazlı), işleme (ürün dönüşümleri olmadan taze, işlenmiş) veya endüstri (tarımsal gıda, gıda üretimi) farklılıklarına göre sınıflandırılır. Bu alt grupların her birinin belirli bir gıda tedarik zinciri özelliği vardır (Jonkman vd., 2018).

Yakınlık veya kısa gıda tedarik zincirleri, taze veya mevsimlik ürünlerin doğrudan satışına dayalı bir ticaret şeklidir. Genellikle, üreticiler ve tüketiciler yakın coğrafik yakınlık tadır ve iki (satış) arasındaki ilişkilerde birden fazla aracı bulunmaz (NU CEPAL, 2015).

Kısa gıda tedarik zinciri, gıda tedarik zincirindeki araçların ortadan kaldırılması, azaltılması veya sosyal bağlamı yoluyla, sosyal ilişkiler ve güven sağlayan gıda ürünleri sunarak, kendisini geleneksel gıda sistemlerinden yapısal olarak farklılaştırır. İlişkisel yakınlık, tüketicilerin gıdalarında somutlaştırılmasını istedikleri değerleri doğrudan iletebilmelerini ve bu değerlerin mevcut olduğunu sorgulayarak ve gözlemleyerek teyit etmelerini sağlar. Bu algılanan kontrol ve şeffaflık derecesi, geleneksel gıda sistemlerinde bir emtia ürünü ile birlikte verilen bağlamsal bilginin olmaması ve üreticiler ile tüketici arasındaki ilişkisel mesafe nedeniyle mümkün değildir (Richard, 2015).

Politika yapıcılar adına kısa gıda tedarik zincirlerine karşı ilginin asıl temel nedeni; tarımsal üretimin sürdürülebilirliğini teşvik edebilecek ve yerel alanda çevresel, ekonomik ve sosyal faydalar yaratabilecek bir araç gibi görünmesidir. Nitekim (şekil.1.), hem üretici hem de tüketici için faydalı olan üretici ve tüketici arasındaki aracı sayısının azaltılması maliyetleri düşürmenin ötesinde, çevre üzerinde olumlu dışsallıklar yaratır. Tedarik zincirinin kısalması, özellikle bölgesel ve yerel kimliğin geliştirilmesine de katkıda bulunur (Fazio, 2016).

**Şekil 1: Kısa Gıda Tedarik Zinciri Hedefleri ve Etkileri.**



Kaynak: (Richards, 2015)

Pazarlama ve satış literatüründe, görüntülenen stokların daha yüksek hacimlerinin görünürlük, tazelik ve çeşitlilik nedeniyle müşterileri daha fazla satın almaya teşvik ettiği iyi bilinmektedir (Li

ve Teng, 2018). Tedarik zincirinin rekabetçiliğini sağlamak ve sürdürmek için tedarikçilerle işbirliği gereklidir (Gokarn ve Kuthambalayan, 2019).

Pazar odaklı iş birimlerinin iki ana amacı vardır: (1) müşterilerin isteklerini ve taleplerini karşılayan ürünler sunarak müşterilerin ihtiyaçlarını karşılamak, yani müşteri değerlerini oluşturmak, (2) iş birimlerini tatmin etmek. Bu nedenle pazarlama, müşterilere değer yaratmak, iletmek ve sunmak ve müşteri ilişkilerini koruma ve paydaşlarına fayda sağlayacak şekillerde yönetmek için bir dizi süreçle yakından ilgilidir (Helgesen, 2007).

Araştırma perspektifinden bakıldığında, kısa gıda tedarik zincirlerinin fenomeninin kapsamını ve biçimlerini ve sürdürülebilir bölge kalkınmasında nihai rolünü analiz etmek gerekir. Aktörlerin ve hatta akademisyenlerin kısa gıda tedarik zincirlerine yönelik beklentileri, çevre, sosyal ve ekonomik sürdürülebilirlik açısından oldukça yüksektir (Şekil:1).

Kısa tedarik zincirlerinin uygulanması, araçları keserek, tarım ürünlerinin daha yüksek izlenebilirliğini garanti edebilir ve yüksek gıda güvenliği ile ilgili ürün tüketicileri adına artan bir talebi karşılayabilir. Üretici ile tüketici arasındaki doğrudan ilişkinin güçlendirilmesi ve desteklenmesi (kısa tedarik zinciri, doğrudan ticaret ve çiftçi pazarı) ayrıca tüketicilerin, ürünlerin çevresel sürdürülebilirliğine, üretim sürecine ve daha genel olarak kurumsal sosyal sorumluluklara karşı artan ilgisi bir fırsat olarak vurgulanmaktadır. Bu durum, kısa tedarik ticaret kanallarının gelişimini destekleyerek, küçük üreticilerin hayatta kalması garanti edilebilir ve kırsal alanların nüfusu ve yerel tipik ürünlerin ortadan kalkması gibi bazı riskleri azaltabilir (Fazio, 2016).

Ampirik araştırmalarla belirlenen kısa gıda tedarik zincirlerini sınıflandırmak için çeşitli ayrımlar formüle edilmiştir. Kimi yazarlar kısa gıda tedarik zincirlerini, üreticiler ve alıcılar arasında doğrudan, yüz yüze ilişkileri içeren kısa zincirler; yakınlık tedarik zincirleri (kısa bir coğrafi mesafe içinde); çiftçiler ve alıcılar arasındaki ilişkinin zaman içinde sürdüğü coğrafi olarak genişletilmiş tedarik zincirleri olarak sınıflandırırken; bazı yazarlar, azami aracı sayısına veya üretim zincirinde kurulan sosyal ilişkilerin niteliğine göre sınıflandırmalar geliştirmişlerdir. Bütün bu sınıflandırmaların ortak noktası, üreticiler ve alıcılar arasındaki ilişkilerde yakınlık (coğrafi, örgütsel veya sosyal) faktörlerinin tanımlanmasıdır (Aubry ve Kebir, 2013).

### **1.1.Kısa Gıda Tedarik Zincirinin İşleyişi**

Kısa tedarik zinciri pazar mekân türlerinden (Şekil.2) yüz yüze satışta, tüketici doğrudan üretici veya işlemci ile etkileşim kurar, üreticiden / işlemciden yüz yüze doğrudan bir ürün satın alır. Özgünlük, güven ve sosyal/coğrafi üretim bağlamı kişisel etkileşim yoluyla üretilir. İnternet ayrıca çevrimiçi ticaret ve web sayfaları aracılığıyla yüz yüze iletişimin bir çeşidi için fırsatlar sunmaktadır (Marsden vd. 2000).

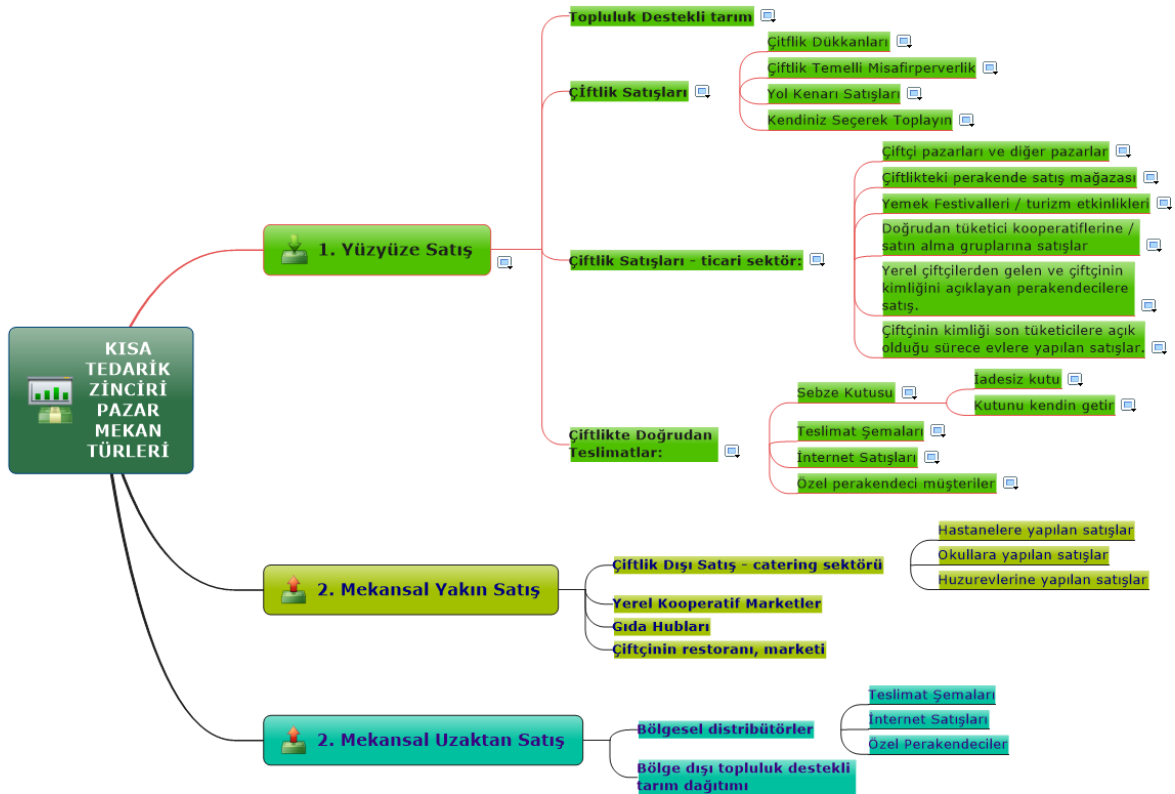
Mekânsal yakın satışta, ürünler belirli bir bölgede üretilir ve perakende olarak sunulur, ancak perakende satışlar üretici dışındaki bir tarafça gerçekleştirilir. Ürün, sosyal bağlamsal bilgilerle birlikte sunulmakta ve tüketiciler ürünün yerel doğasından haberdar edilmektedir (Richards, 2015). Bu, üreticiler ve tüketiciler arasında doğrudan bir ilişki olmadan, yerel bir tedariktir (coğrafi yakınlık). Bir aracı (üreticinin dükkânı, restoranı, süpermarketi vb.) ilişkiye aracılık eder ve bunu garanti eder. Genellikle üretici hakkında bilgi sağlar (fotoğraflar, çiftliğin adresi vb.). Ortak bir bölgeye ait olma gerçeği burada önemli bir rol oynar ve kaliteyi garanti eder (Aubry ve Kebir, 2013).

Mekânsal uzak satışta ise üretim yeri ve gıda üretenler hakkında değer ve anlam yüklü bilgi, üretim bölgesinin dışında kalan ve o bölge hakkında kişisel deneyimleri olmayan tüketicilere çevrilir (Marsden vd. 2000). Ürünler, üretim bölgesi dışında perakende satışa çıkarılmakta ve tüketiciler bölgeyle hiçbir kişisel bağlantı kuramayabilirler. Ancak, ürünler sosyal ve coğrafi olarak bağlamsal bilgileri dahil edilerek farklılaşmaktadır (Richards, 2015). Buradaki prensip ne tüketmek, ne de yerel olarak satmaktır. Önemli olan güven ve paylaşılan değerler açısından

yakınlıktır (kalite, üretim modları, ortak etkileşim, ürünlerin özgüllüğü vb.). Genellikle tüketiciler belirli malları (yerel geleneksel ürünler) ister ya da daha önce başlamış oldukları bir ilişkiyi (örneğin tatilde veya kendi bölgelerinde) sürdürmek isterlerken, üreticilerde pazarlarını genişletmek isterler (Aubry ve Kebir, 2013).

Bu tür kısa gıda tedarik zincirleri, tarım temelli kırsal kalkınma sürecinde önemli bir rol oynayabilmektedirler. Bazı gıda tedarik zincirleri, yerel, ulusal veya uluslararası düzeydeki kurumsal veya kurumsal olmayan düzenlemelere büyük ölçüde bağımlıdır, diğerleri ise sosyo-politik yapılarla daha az iç içe geçmiş bireysel girişimciliğin sonucudur (Marsden vd. 2000).

**Şekil 2: Kısa Gıda Tedarik Zincirleri Pazar Mekân Türleri**



Kaynak: Uygulamalar incelenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

## 1.2.Kısa Gıda Tedarik Zinciri Kararları Boyutu

Kısa tedarik zinciri kararları, tedarik zincirinin değerini iyileştirmek için bilgileri kullanır. Tedarik zinciri kararları beş tedarik zinciri performansı belirleyici faktörüne, yani tesislere, envantere, nakliyeye, tedarik etmeye ve fiyatlandırmaya dayandırılmıştır. Tesisler kategorisi, zincirin fiziksel altyapılarındaki (örneğin üretim ve depolama alanları) değişiklikleri içerir. Envanter, hammadde, süreç içinde çalışma ve tedarik zincirindeki nihai ürün anlamına gelir. Envanter kararları bilgiyi kullanması açısından üç farklı kategoriye ayrılmaktadır: (i) ikmal kararları, stok inceleme politikaları, sipariş miktarı ve sipariş zamanlaması ile ilgilidir; (ii) kapasite tahsis kararları, toplam talebi karşılamak için yetersiz envanter yetersizliği durumunda veya envanter dengesizliklerinin ortaya çıkması durumunda, üretim planlamasını ve tahsis edilmesini; (iii) tedarik zinciri koordinasyon kararları, zincir çapında verimliliği arttırmak için ortak yenileme politikalarını kapsamaktadır. Ulaştırma kararları, tedarik zincirinde envanterin bir noktadan diğerine hareketi

ile ilgilidir. Satın alma kararları, kısa veya uzun vadede belirli bir tedarik zinciri aktivitesini kimin gerçekleştireceğini belirler. Fiyatlandırma kararları, şirketin sağladığı ürün ve hizmetlerin fiyatını tanımlamak için kullanılan stratejiler (farklı fiyatlandırma veya indirim) ile ilgilidir (Viet vd., 2018).

## **2.Müşteri Muhasebesi**

### **2.1.Literatür**

Son yıllardaki çalışmalarda müşterilerle ilgili finansal ve finansal olmayan ölçümler yönetimi muhasebesi literatüründe oldukça ilgi görmüştür (Kaplan ve Norton, 1992; Mouritsen, 1997; Vaivio, 1999). Müşterilerin finansal ölçümüne odaklanan müşteri muhasebesinde, birçok çalışma müşteri muhasebe konularına odaklanmıştır. Cooper ve Kaplan (1991) ile Kaplan ve Narayanan (2001) müşteri karlılık analizi için faaliyete dayalı maliyetleme; Libai vd. (2002) müşteri gruplarının (segmentlerinin) karlılık analizi; Boyce (2000) müşteri değerlemesi ve karlılığı; Reinartz ve Kumar (2003) ile Pfeifer vd. (2004) müşteri ömür devri; Guilding ve McManus (2002) ise müşteri muhasebesinin genel olarak uygulanabilir olduğu durumlarla ilgili bazı bilgiler vermektedir (Lind ve Strömsten, 2016).

Müşteri Muhasebesi, bir müşteriye veya bir müşteri grubuyla ilgili kazancın, satışın veya bugünkü değerin değerlendirilmesine yönelik tüm muhasebe uygulamalarını içerir. Muhasebenin temeli Muhasebe Denklemi'dir (Varlıklar - Yükümlülükler = Öz kaynaklar ). Bilanço, tüm bu varlık ve yükümlülükleri belirli bir tarihte kaydeder. Kâr ve zarar tablosu, bilanço ve dolayısıyla öz kaynakların belirli bir dönemde nasıl değiştiğini açıklar (Bendle ve Wang, 2017).

Yönetim muhasebecilerinin önde gelen meslek kuruluşları, önemli muhasebe konularındaki kapsamlı kılavuz ilkelerine müşteri muhasebe/karlılık/değer konusunu dahil etmişlerdir. Dahası, CIMA'nın (Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü) dünya genelindeki 70.000 üyesinin yaklaşık % 25'ini kapsayan bir anket uygulamıştır. Anket sonucunda, "Müşteri kârlılık ölçümünün birçok kuruluş için "zorunluluk" haline geldiği öngörüsü gerçekleşmiştir. Ayrıca pazarlama, satış ve strateji konusunun "Yönetim muhasebesi" meslektaşları için bir değer katmanın ve çalışmanın yanında ilginç bir fırsat sunduğu tespit edilmiştir (Holm vd., 2016).

### **2.2.Müşteri Muhasebesi Uygulamaları**

Müşteri Muhasebe teknikleri, bireysel müşterilerin ve/veya müşteri segmentlerinin (gruplarının) işletmeye olan katkılarını sağlayan herhangi bir müşteri muhasebesi tekniği olarak nitelendirilmektedir. Müşteri muhasebe (Customer Accounting) sistemleri, farklılaştırılmış fiyatlandırma ve hizmet seviyelerinden (örneğin, kredi şartları, indirim politikaları, teslimat şartları, sipariş rutinleri, satış ziyaretleri ve hesap ekibi zaman tahsisi, ürün özelleştirmesi, finansman olanakları); farklı müşterilerin karlılığı arttırmak için yaptıkları finansal katkılarını ölçmek amacıyla kullanılmaktadır. Örneğin; genel pazarlama kaynaklarının tahsisi ve müşteri elde tutma amaçları; promosyon harcamalarının tahsisi, pazarlama karmaşıkları ve farklı kanallardan etkilenen pazarlama bağlantılarının sayısı gibi çeşitli kaynak planlama ve karar amaçları için kullanılır (Holm vd., 2016).

Guilding ve McManus (2002) müşteri muhasebesini nasıl yapıldığına ilişkin dört kategoriye ayırmaktadır. Bunlar müşteri karlılık analizi, müşteri grupları karlılık analizi, ömür devri müşteri karlılık analizi ve müşterilerin maddi olmayan duran varlık olarak değerlemesidir (Lind ve Strömsten, 2016). Literatürde müşteri muhasebesinin uygulamalarını tanımlamak için çabalara pek rastlanmamıştır. Ancak sınıflandırma yokluğu, temel bir müşteri muhasebesi uygulamaları çerçevesinin geliştirilmesinde bazı öznel yargıların kullanılmasını gerektirdiğinden önemli sorunlar ortaya çıkartabilir. Bu yapı bağlamında ele alındığında beş müşteri muhasebesi boyutu

belirlenmiştir (Guilding ve McManus, 2002). Bunlar aşağıdaki başlıklarda ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır.

### **2.2.1. Müşteri Karlılık Analizi (Customer Profitability Analysis)**

Literatürdeki müşteri muhasebesi uygulamasına en yaygın şekilde Bellis-Jones (1989), Cooper ve Kaplan (1991), Dudick (1987), Juras ve Dierks (1993), Shapiro, Rangan, Moriarty ve Ross (1987), Smith ve Dikolli (1995) ve Ward (1992) tarafından değerlendirilerek müşteri karlılık analizinde faaliyet tabanlı maliyetleme ile belirli müşterilere genel masraflar dağıtarak müşteri muhasebesini daha doğru hale getirdiğini iddia edilmektedir. Burada temel düşünce, faaliyetlerin kaynakları tüketmesi ve müşterilerin faaliyetlerini tüketmesidir. Bu nedenle, faaliyet tabanlı maliyetlemenin savunucularına göre, faaliyetle ilgili bilgi maliyet nedenselliğini geleneksel maliyet modellerinden daha iyi belirlemektedir (Lind ve Strömsten, 2006).

Müşteri karlılık analizi, belirli bir müşteriden kazanılan karın hesaplanmasını içerir. Kar hesaplaması, belirli bir müşteriyle izlenebilecek maliyet ve satışlara dayanır. Bu teknik bazen "Müşteri Hesabı Karlılığı" olarak da adlandırılır. İşlemsel müşteri ilişkileri düşük teknik ve örgütsel arayüzlerle müşteri bölümünün karlılık analizi ile ilişkilidir (Guilding ve McManus, 2002).

### **2.2.2. Müşteri Kesimi Karlılık Analizi (Customer Segment Profitability Analysis)**

Müşteri kesimi karlılık analizinde, ölçümün amacı bir grup müşteri veya müşteri (segmentasyonu) grubudur. Bireysel müşterilerden ziyade müşteri gruplarının analiz ünitesini oluşturması haricinde CPA ile aynıdır. Bu CPA formu Ward (1992) tarafından tartışılmıştır ve Cooper ve Kaplan (1991) tarafından belgelenmiş bir vaka bağlamında ele alınmaktadır. Grup (segmentasyon), satın alma davranışı, coğrafi konum, demografik değişkenler veya onları diğer müşterilerden ayıran özellikler gibi değişkenlere dayanabilir. Bu, pazar segmenti veya müşteri grubu bazında bir müşteri karlılık analizini gerçekleştirme uygulamasıdır (Guilding ve McManus, 2002: 47). Bu yaklaşımın temel mantığı, müşteri gruplarının bireysel müşterilerden daha önemli olmasıdır. Bu nedenle genel üretim maliyetleri müşteri gruplarına göre izlenir. (Lind ve Strömsten, 2006).

### **2.2.3. Ömür Boyu Müşteri Karlılık Analizi (Lifetime Customer Profitability Analysis)**

Foster ve Gupta (1994), Müşteri karlılık analizinin asgari keşfedilen bir alanının, müşterilerin yaşam boyu analizi olduğunu belirtir. Bu uygulama, müşteri ticaret ilişkilerinin ömrü boyunca tahakkuk ettirilmesi öngörülen kârlılığı içerecek şekilde temel müşteri karlılık analizini genişletmeyi içerir (Guilding ve McManus, 2002). Ömür boyu müşteri karlılığı, analizin zaman ufkunu önceki yılları ve geleceği içerecek şekilde Berliner ve Brimson, (1988), Foster ve Gupta, (1994) tarafından genişletilmiştir. Muhasebe karlılığında olduğu gibi müşteri karlılığına odaklanır ve bu nedenle belirli bir müşteriyle ilgili gelecekteki gelirler ve maliyetler tahakkuk esaslarına göre hesaplanır (Lind ve Strömsten, 2006). Belirli bir müşteriyle ilişkilendirilen gelir ve maliyetler, normal yıllık ölçümün ötesine geçerek gelecekteki tüm gelir akışlarına ve müşteriye hizmet vermeye dahil olan maliyetlere odaklanmaktadır.

### **2.2.4. Müşteri Değerleme Analizi (Customer Valuation Analysis)**

Foster ve arkadaşlarının (1996) çalışması, muhasebe literatüründeki müşterileri varlıklar olarak değerlendirme kavramını açıklayan ilk çalışmayı temsil eder. Müşteri değerlendirme analizi, müşterilere gelecekte gelir getirecek varlıklar olarak davranmaktadır. Foster ve Gupta (1994) ve Ward (1992) 'de' varlık " kelimesinin müşterilerle bağlantılı olarak kullanıldığı bulunmuştur. Bu bakımdan özellikle müşterilerin varlık olarak görüldüğü pazarlama literatürü bağlamında göz önüne alındığında dikkat çekici temel bir aksiyomdur (Guilding ve McManus, 2002). Belirli bir müşterinin ekonomik değeri, müşteri ile olan ilişkiden türetilen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri olan müşteri ömür boyu değer analizi ile gösterilir. Bu nedenle, müşteri ömür boyu

değer analizi yukarıda tartışıldığı gibi muhasebe temelli karları kullanmaz. Sonuçta ortaya çıkan “müşteri sermayesi”, müşterilerin gelecekteki nakit akışlarını ürettiği için şirketin öz kaynaklarına eşittir ve nakit akışı, firmanın değerini belirler (Lind ve Strömsten, 2006).

Müşterileri varlık olarak görmek, pazarlama yorumcuları arasında son zamanlarda önemli bir ilgi uyandıran “ilişki pazarlaması” teorisini yakından ilgilendiren bir kavramdır. İlişki pazarlaması savunucuları arasında yer alan, Berry (1977), Christopher vd. (1991), Dwyer, Schurr ve Oh (1987) müşteri ilişkisinin değerinin, iç yönetim amaçları için değerlendirilmesi ve tanınması gerektiğini belirtmektedirler (Guilding ve McManus, 2002).

### **2.2.5. Müşteri Muhasebesi (Bütünsel Kavram)( Customer Accounting)**

Bir araştırmanın keşif niteliği ve literatürün çok sınırlı (ve sınırlayıcı) olması durumunda, müşteri muhasebesi bütünsel bir boyutta değerlendirilir. Yani araştırmanın konusunu tanımlayan bu aşırı kemerli yapı "müşteri muhasebesi" olarak tanımlanmıştır (Guilding ve McManus, 2002): Müşteri muhasebesi, bir müşteriye veya müşteri grubuna ilişkin kar, satış veya bugünkü kazancın değerinin değerlendirilmesine yönelik tüm muhasebe uygulamalarını içerir.

İşletmenin materyallerle ilgili sürdürülebilirlik göstergeleri performansı şu şekilde ölçülür: maliyet (operasyonel önlem), yatırım ve kar getirisi (gelir ve maliyete dayalı önlemler), satış hacmi (tamamen gelirli önlemler), gıda zararları ve atık (çevresel sürdürülebilirlik önlemi). Bu önlemler karşılıklı olarak sınırlanmış değildir. Gıda kaybındaki ve atıklardaki azalma finansal önlemleri iyileştirir ve gıda fiyatlarını düşürür. Kaliteli gıda, işgücü verimliliği ve ücretlere erişimin iyileştirilmesi olumlu bir sosyal etki oluşturur (Gokarn ve Kuthambalayan, 2019).

### **3.Yöntem**

Bu makalede, yönetim muhasebesi sistemlerinin bir rekabet avantajı kaynağı olup olmadığını ve uzun vadede sürdürülebilir olan üstün finansal getirileri sağlayıp sağlamadığı araştırılmaktadır. Bu çalışmada kaynak tahsisi amacıyla Müşteri Muhasebesi (CA) sistemlerinin benimsenmesini incelemek için kısa gıda tedarik zincirinde bir olay araştırması metodolojisi kullanılmaktadır. Bu makale Antalya/Kumluca, Kütahya/Simav, Afyon/Sandıklı, Uşak, İstanbul/Bayrampaşa'da faaliyet gösteren örtü altı yaş sebze üreticileri ve toptancı hal komisyoncu, tüccar ve tüketicilerin ticari pazarlara yönelik keşif durum incelemelerine dayanmaktadır. Vakanın dayandığı ampirik materyal, yaş sebze tedarik zincirinde maliyet araştırmasına dayanan bilimsel araştırma projesi programı çerçevesinde toplanmıştır.

Müşteri muhasebesi ve özellikle belirli müşteri muhasebe teknikleri uygun olduğunda muhasebe ve pazarlama literatüründe yeni bir alandır. Yin (1989) 'a göre müşteri muhasebesinde vaka çalışması, araştırma alanı doğası gereği araştırıcı olduğunda uygun bir yöntem seçimidir (Guilding ve McManus, 2002; Lind ve Strömsten, 2006).

Müşteri muhasebe verileri, toptancı hallerindeki komisyoncu firmaları, kooperatifler, ihracatçı firmalar ve pazarcılarla yapılan görüşme mülakat, kayıt ve ön muhasebe verilerinden sağlanmıştır. Müşteri muhasebe sisteminin tasarımı, kullanımı ve geleneksel muhasebe sistemi ile nasıl birleştirilebileceği açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

### **4.Araştırmaya İlişkin Bulgular**

Avrupa Birliği'nin (AB) Kırsal Kalkınma Yönetmeliği (1305/2013), çiftçilerin gelirlerini iyileştirmek ve kırsal ekonomileri desteklemek amacıyla kısa tedarik zincirlerini teşvik eden bir dizi önlem içermektedir (Schmutz vd., 2017:1). Kırsal Kalkınma Yönetmeliğinin (1257/99) yürürlüğe girmesiyle “yerel” gıda sektöründeki büyüme, daha genel olarak sürdürülebilir kırsal kalkınma teşvik edilmektedir. Burada ekonomik hedefler ön planda olmakla birlikte, kırsal kalkınmanın sosyal, kültürel ve çevresel boyutları da önemli hamleler arasında görülmekte ve



önemli ölçüde teşvik edilmektedir. Ülkemizde AB'ye uyum sürecinde ise Tarım Bakanlığı'na KÖYDES, BELDES ve Katılım Öncesi Mali Araç projeleri ile ortaya konmuştur.

Gıda tedarik zincirindeki bir tarafın (sera üreticileri) ekonomik bir kayıp gördüğünü, diğerleri (müşteriler ve araçlar) ise bir kazanç olarak görmektedirler. Örtü altı yaş sebze üreticileri kendilerinin zarar ettiklerini, asıl karı ise araçlar ve marketlerin elde ettiklerini belirtmektedirler. Eğer bu taraflar gelişmiş operasyonel performansla ya da iyileştirilmiş bilgi alışverişi ile alım satım yapmazlarsa tüm bu zincir çökebilir. Önemli olan katılımcılar arasında dağıtılan tedarik zinciri düzenlemelerindeki net kazanç veya kayıpların nasıl hesaplanacağıdır. Tarafların kapsamının zorluğuna bağlı olarak, tedarik zincirlerinden elde edilen kazanımların belirlenmesine ve paylaşılmasına yardımcı olacak bilgileri sağlanması müşteri muhasebesinin işlevine girmektedir.

Gıda tedarik zincirleri, tüm tedarik zinciri boyunca gıda ürünlerinin kalitesindeki nihai tüketim noktalarına kadar sürekli ve önemli değişiklikler nedeniyle diğer ürün tedarik zincirlerinden ayrılmaktadır. Tüketicilerin süpermarketlerden yaş sebze alım tercihinde en belirleyici etken güvenlik, bilgilendirme ve tazelik konuları olduğu tespit edilmiştir.

Hasat edilen tarımsal ürünlerin kalitesi zamanla düşmekte, tedarik zincirindeki nakliye, depolama ve işleme gibi lojistik işlemler de kaliteyi etkilemektedir. Bu nedenle, kalite düşüşü tedarik zincirinin konfigürasyonu (yani tesislerin sayısı, türü ve konumu) bağlantılıdır ve kısa gıda tedarik zincirinin tasarımında bozulmaların dikkate alınması önemlidir. Uygulama yerlerindeki üreticiler geleneksel tedarik zincirini kullandıkları için ürünlerdeki kalite düşüş maliyetine (~ %10) araçlar yerine kendilerinin katlandıklarını belirtmişlerdir. Geleneksel gıda tedarik zincirinde yaş sebze üreticilerinin ürünlerini bireysel olarak tüccarlara sera/tarlada satışlarında özellikle marul, roka, maydanoz, tere ve domateste “çıkma” olarak ifade edilen iskontoya maruz kalmaktadırlar. Tablo 1’de kısa gıda tedarik zincirinde tüccar araçlar ortadan kalktığı için üreticiler %10 daha fazla katma değer elde etmektedirler.

Kâr, işin bir parçası olan herkesin müşteri yönelimini benimsemesini gerektiren entegre pazarlama uygulaması yoluyla müşteri ihtiyaçlarını karşılama sonucu oluşur. Pazarlama konsepti pazar yerini başlangıç noktası olarak tanımlar ve müşteri ihtiyaçlarına odaklanır. Yerel yaş sebze gıdalarına ve sürdürülebilir gıda zincirlerine olan ilgi genellikle önceden belirlenmiş tarımsal gıda dengesizliklerine bir cevap olarak kabul edilebilir ve çiftçilerin pazarları, (Şekil 2.) gibi satış noktalarından gıda alımlarındaki büyüme ile belirlenmektedir. Tüketicilerin dikkati; fiyat, paketleme ve görünümünden uzaklaşıp belirli insanlara ve yerlere kadar izlenebilecek gıda ürünlerini elde etmeye yönelmektedir.

Muhasebecilerin markalarla ilgilendiği ölçüde, esas olarak bilançoda yer almaları ile sorunlar olmuştur (Tablo 1.). Marka yönetimi muhasebesi, özlü bir terimi paraya çevirmek ve stratejik pazarlama yönetimi muhasebesinden çok daha zarif bir hale getirmek için bugüne kadar akılda bulundurulmamış gibi görünüyor. Bununla birlikte, ülkemizde yaş sebzeyle ilişkin markaların önemi göz önüne alındığında, pazarlama temalarının eşit şekilde temsil edildiği bir tür marka yönetimi muhasebesi, öznitelik maliyetlemesinin bir sonraki adımı olan stratejik yönetim muhasebesinin bir aşaması olarak görülebilir.

Yaş Sebze Fiyatlarında Üreticiden Tüketicilere Maliyet Yansımaları proje uygulamasında Kütahya Simav’da jeotermal ısıtma ile örtü altı seracılık ile domates yetiştiriciliği yapan kooperatif üyelerinin tescilli “Eynal” markasını oluşturduklarını gözlemlenmiştir. İç Ege bölgesinde (Kütahya/Simav, Afyon/Sandıklı, Uşak) Marmara bölgesinde (İstanbul/Bayrampaşa) ve Akdeniz bölgesinde (Antalya/Kumluca), halk pazarlarında yapılan gözlem ve mülakatlarda, markalı domateslerin tüketiciler tarafından rağbet gördüğü gözlemlenmiştir. Hatta bölgesel marka nedeniyle diğer bölgelerden gelen domateslerden %20-%50 daha yüksek fiyattan alıcı bulabilmektedir. Marka yönetiminde üreticilerin bağlı oldukları üretici kooperatifinin büyük rolü

vardır. Kooperatif üyelerine üretim girdileri olan tohum, ilaç, gübre ve ısınma amaçlı jeotermal enerji düşük maliyetle temin edilmektedir. Simav’da domateslerin pazarlanmasında 8 kg’lık Eynal markalı görsel tescilli karton kutular kullanılarak fire oranının minimuma indirilmesi sağlanmaktadır. Kooperatif gönüllü aracılık hizmeti sunmakta ancak üreticilerinin ürünlerini kooperatif dışında bireysel olarak pazarlanmasını yasaklanmıştır. Bu durum yöresel markalı ürünün marka değerini yükseltmektedir.

**Tablo 1: Kısa Yaş Sebze Tedarik Zincirinde Kar ve Zarar Tablosu.**

	Genel Tedarik Zincirinde	Kısa Gıda Tedarik Zincirinde
Brüt Satış Geliri		
İade ve İskontolar (Satış anında miktar iskontosu “çıkma”) %10	✓	X
Net Satışlar		
Üretilen Ürünlerin Maliyeti		
Ürün Hasat İşçilik Maliyeti	✓	✓
Brüt Kar		
Faaliyet Giderleri		
Pazarlama Giderleri		
Komisyoncu payı %8	✓	
Hal Rüşumu %1	✓	X
Ambalajlama Giderleri	✓	✓
Genel yönetim giderleri	✓	X
Komisyoncu payının %18 KDV’si		
Faaliyet Karı (zararı)		
Belirtilen diğer gelir giderleri		
Gelir vergisi öncesi gelir		
Marka varlığında olağanüstü artış	X	✓
Gelir vergisi karşılığı		
Vergiden sonra net gelir (zarar)		
Yılın başında birikmiş karlar		
Yıl sonunda birikmiş karlar		
Yıl içindeki değişim		

Geleneksel gıda tedarik zincirinin bir diğer uygulamasında örtü altı seracılık uygulaması 2 dekardan büyük olan büyük üreticiler ürünlerini toptancı hallerine getirerek komisyoncular (aracı, kabzımal) aracılığı ile pazarlamaktadırlar. Komisyoncular satılan ürünlerden %8 komisyon almakta almış oldukları bu komisyonun %12’lik KDV’sini de üreticiye yansıtmaktadırlar. Yine bu üreticilerden satışlarının %1’i de hal rüşumu olarak kesilmekte ve kalan tutar komisyoncu tarafından üreticiye belirli bir süre sonra ödenmektedir.

Şekil 2’de kısa gıda tedarik zinciri içinde satıcı, alıcıya kararlaştırılmış bir miktar karşılığında (paraya ihtiyaç duymadan) değer sunmayı ve bunu karlı bir şekilde yapmayı amaçlamaktadır. İşlem sonucunda, alıcı ihtiyaçlarını karşılamakta ve bu işlemi memnuniyet kaynağı olarak

görmektedir. Böylece müşteri memnuniyeti, aynı ürün veya satıcının sağlayabildiği ilgili ürün için tekrarlanan işlemlerin teşvik edilmesinde kilit bir rol oynamaktadır. Bir defalık işlemler yerine işlemleri tekrarlamak, müşteri sadakati ile ilgili fenomenlerin bir göstergesidir. Mevcut müşterilerle ilişkili yeni alıcılarla ortaya çıkan tüm işlemler müşteri tavsiyelerini, bir müşteri ve onun ortaklarıyla yapılan işlemleri tekrarlanması ise uzun vadeli karlılık kaynağını oluşturuyor. Bu durum Tablo 2.'de marka varlığı kalemindeki olağanüstü artış olarak ifade edilen kritik bir hissedar değeri kaynağı olarak tanımlanan müşteri sermayesini oluşturmaktadır. Yeni müşteri edinme, mevcut müşterileri elde tutma gibi müşteri öz kaynaklarını artırmaya yönelik yatırımlar marka sermayesine değer yaratma kapasitesinin alternatif bir yoludur.

## 5.Sonuç ve Öneriler

Müşterilerin karlılığını arttırmak için tedarik zincirinde yer alan işletmelerin mümkün olan her yerde bu maliyetleri düşürmeleri gerekir. Kaplan'ın (1983) müşteri perspektifi ve Norton'un dört genel puan kartı perspektifi "Müşteriler bizi nasıl görüyor?" sorusuna aradıkları yanıt bulmamız gerekmektedir. Bu ilgi, örtü altı sera üreticileri ve işletmelerin, müşteri memnuniyeti, müşteri sadakati, müşteri tavsiyeleri, pazardaki konum, pazar payı ve müşteri karlılığı gibi temel performans göstergelerinin bilgilerini toplamayı gerektirmektedir. Ancak ülkemizde sözleşmeli çiftçilik korunması olmadığı için üreticiler sebze tedarik zincirindeki diğer etkenlere kıyasla fiyat risklerine karşı daha savunmasız oldukları çeşitli sebzelerin ciddi fiyat dalgalanmalarına maruz kalmışlardır.

Bu çalışma ile müşteri muhasebe tekniklerinin bir firmanın organizasyonlar arası kaynak arayüzleri ile nasıl ilişkili olduğunu kavramsallaştırmaktadır. Yaş sebze üreticileri açısından kısa gıda tedarik zincirinde, müşteri segmenti karlılık analizi, işlemsel müşteri ilişkileri ile ilişkilendirilmiştir. Böylece müşteri karlılığı analizi, müşteri ilişkilerinde kolaylaştırıcı uygun bir teknik olarak, ömür boyu karlılık analizi ve müşteri değerlendirme analizi ile ayrıca müşteri ilişkileri ile bağlantılı olarak ilişkilendirilmiştir.

Yönetim muhasebesi kavramının pazarlama içeriğini artırmak gerekmektedir. Bunun içinde pazarlamadan birkaç fikir ve kavramı ödünç almak, pazarlama lezzetini vermek yerine, pazarlama konuları, teorileri ve konseptleri ile daha yakın ilişki kurulmalıdır. Pazarlama yöneticileri ve yönetim muhasebecileri arasındaki büyük ölçüde işbirliğine dayanarak bir dizi gelişme de öngörülebilir. Yönetim muhasebesi sistemi, örneğin her bir müşterinin bilançosunu ve/veya her bir müşterinin ödeme gücüne ilişkin bilgileri içerecek şekilde genişletilebilir. Müşterilerin kredibilite açısından sınıflandırılması, yani müşterilerin derecelendirme kodları ek bilgi olarak değerlendirilebilir veya müşteri hesaplarına dahil edilebilir. Bu şekilde karlılık rakamları riske uyarlanabilir.

Kısa tedarik ticaret kanallarının gelişimi, tarımsal işletmelerin çeşitlendirilmesini destekleyerek gelir ve istihdam edilebilirliğin artırılması gibi örtü altı seracılık bölgelerinin diğer gereksinimlerini olumlu yönde etkileyebilir. Ancak tedarik zinciri tasarımı ve uygulaması zaman alır ve bu da girişimcinin tedarik zinciri tasarımını kısıtlamalara tabi olarak beklenen net bugünkü değerlendirme problemi olarak görmesini sağlayabilir. Kısa tedarik zincirleri, üreticilerin ticarileşmesini sağlayan, tarımsal üreticilere yeterli geliri garanti eden, tüketicilerin taleplerini karşılayabilecek üretimin yüksek bir standardı ve daha genel olarak kırsal alanların rekabetçi kalkınmasını sağlayan bir araç olabilir.

Yaş sebzeyi fiyatlandırma da, talebin yalnızca satış fiyatı ve referans fiyatına değil, aynı zamanda son kullanma tarihi ile gösterilen stok seviyesine bağlı ürün tazeliğine bağlı olduğu bozulabilir ürünlere göre tespit edilmesi gerektiğidir. Yaş sebzede maliyetleri azaltmak için uygulanabilir bir seçenek üretim, depolama, nakliye, haller ve marketlerdeki koruma teknolojilerine yatırım yapmaktır. Dikey işbirliği üretim/nakliye sürelerini azaltarak veya üretim ve satış stratejilerini optimize ederek yaş sebze bozulmalarını azaltabilir.

Kaliteli yaş sebze ürünleri, uygun markayı taşımaları, hem iç piyasada rekabeti yoğunlaştırabilecek hem de kısa tedarik zincirinde fiyatları düşürecek ve büyük ihracat pazarlarına hizmet etmek için gereken işbirliği ve koordinasyonu sağlayamayacak çok fazla alt bölgesel girişimden kaçınılmalıdır.

Kısa gıda tedarik zincirindeki bu sınıflandırmalar, coğrafi veya sosyal olmaları nedeniyle kısa gıda tedarik zincirlerinde yakınlık ilişkilerinin merkezîyetini vurgulamaktadır. Tarımın gıda tedarik fonksiyonunun canlanması, bu yakınlık ilişkilerinin güçlendirilmesine bağlı olacaktır.

### Kaynakça

- Aubry D., & Kebir L. (2013). Shortening food supply chains: A means for maintaining agriculture close to urban areas? The case of the French metropolitan area of Paris. *Food Policy*, 41, 85-93.
- Bendle, N.T., & Wang, X.(S) (2017). Marketing accounts. *International Journal of Research in Marketing*, 34 (3), 604-621.
- Burritt, R., & Schaltegger, S. (2014). Accounting towards sustainability in production and supply chains. *The British Accounting Review*, 46, 327-343.
- Guilding, C., & McManus, L. (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 45–59.
- Helgesen, Ø. (2007). Customer accounting and customer profitability analysis for the order handling industry—A managerial accounting approach. *Industrial Marketing Management*, 36, 757–769.
- Holm, M., Kumar, V., & Plenborg, T. (2016). An investigation of customer accounting systems as a source of sustainable competitive advantage. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 32, 18–30.
- Huang, H., He, Y., & Li, D. (2018). Pricing and inventory decisions in the food supply chain with production disruption and controllable deterioration. *Journal of Cleaner Production*, 180, 280-296.
- Ilbery, B., & Maye, D. (2004). Food supply chains and sustainability: Evidence from specialist food producers in the Scottish/English borders. *Land Use Policy*, 22, 331–344.
- Lind, J., & Strömsten, T. (2006). When do firms use different types of customer accounting? *Journal of Business Research*, 59, 1257–1266.
- Li, R., & Teng, J.T. (2018). Pricing and lot-sizing decisions for perishable goods when demand depends on selling price, reference price, product freshness, and displayed stocks. *European Journal of Operational Research*, 270, 1099–1108.
- Marsden, T., Banks, J., & Bristow, G. (2000). Food supply chain approaches: Exploring their role in rural development. *Sociologia Ruralis*, 40, 424-438.
- NU CEPAL (2015). Short food supply chain as an alternative for promoting family agriculture. *ECLAC-FAO-IICA Bulletin*.
- Reefke, H., & Trocchi, M. (2013). Balanced scorecard for sustainable supply chains: design and development guidelines. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 62, 805-826.
- Richards, R. R. (2015). *Short Food Supply Chains: Expectations and reality*. Graduate college dissertations and theses, The Faculty of the Graduate College of The University of Vermont.

- Roslender, R., & Hart, S. J. (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 13, 255–277.
- Schmutz, U., Kneafsey, M., Kay, C. S., Doernberg, A., & Zasada, I. (2017). Sustainability impact assessments of different urban short food supply chains: examples from London, UK. *Renewable Agriculture and Food Systems*, London, UK, 1-11. <https://doi.org/10.1017/S1742170517000564>.
- Viet, N. O., Behdani, B., & Bloemhof, J. (2018). The value of information in supply chain decisions: A review of the literature and research agenda. *Computers & Industrial Engineering*, 120, 68–82.
- Yu, M., & Nagurney, A. (2013). Competitive food supply chain networks with application to fresh produce. *European Journal of Operational Research*, 224, 273–282.
- Yükçü, S., & Gönen, S. (2008). Tedarik zinciri yönetimi ile hedef maliyetlemenin birlikte uygulanabilirliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 40, 71–83.
- Zhong, B., Yang, F., & Chen, Y. L. (2015). Information empowers vegetable supply chain: A study of information needs and sharing strategies among farmers and vendors. *Computers and Electronics in Agriculture*, 117, 81–90.
- Zilberman, D., Lu, L. & Reardon, T. (2019). Innovation-induced food supply chain design. *Food Polic*, 83, 289-297.