

# L'approccio dialogico alla Rendicontazione Integrata Cooperativa: il framework Dial-Coore

Ericka Costa<sup>1</sup>, Cesare Dossi<sup>2</sup>

Sommario: 1. Introduzione – 2. La rendicontazione sociale cooperativa - 3 Approccio monologico vs approccio dialogico in accountability – 4 Metodologia – 4.1 Il contesto trentino – 4.2. Casi di studio: le cooperative analizzate - 4.3 Focus group multi-stakeholder – 4.4 Stakeholder engagement via online forms 5. Il Framework Dial-Coore: Dialogic Cooperative Reporting - 6 Conclusioni - Bibliografia.

## Abstract

The purpose of this paper is to present the Dialogic Cooperative Reporting (Dial-Coore) framework for the development of a cooperative social reporting system. From 2020 to 2021, the Federazione Trentina della Cooperazione, together with the University of Trento have investigated the application of Dial-Coore to four cooperatives belonging to different sectors (food, social, producer, and credit/financial service) as a dialogic methodology for the definition of a cooperative social reporting. The dialogic process allowed for the continuous involvement of various stakeholders to identify priority areas for responsible cooperative action and to construct specific indicators for monitoring the action undertaken. From a methodological point of view, the construction of social reporting indicators was developed both starting from existing indicators in the literature and also through the co-construction of specific ad-hoc indicators conceived and designed together with the cooperatives undergoing experimentation.

**Key words:** rendicontazione sociale, stakeholder engagement, cooperative, dialogic accountability

---

<sup>1</sup> **Ericka Costa**, professore associato di Economia Aziendale presso l'Università di Trento; e-mail: [ericka.costa@unitn.it](mailto:ericka.costa@unitn.it).

<sup>2</sup> **Cesare Dossi**, è stato responsabile dell'ufficio Marketing Strategico Intercooperativo, dell'Osservatorio Ricerche e Studi Intercooperativi e, successivamente, Responsabile dell'Ufficio Sviluppo Rendicontazione Sociale d'impresa della Federazione Trentina della Cooperazione, e.mail: [cesare.dossi@icloud.com](mailto:cesare.dossi@icloud.com)

Arrivato il 19 marzo, accettato il 28 settembre.  
DOI: 10.15167/1824-3576/IPEJM2022.2.1482

## 1. Introduzione

Il tema della rendicontazione sociale dell'impresa cooperativa (Congiu, 2009; Maticena, 2016) e dell'impresa sociale (tra cui la cooperativa sociale) (Costa et al., 2014) è al centro del dibattito accademico nazionale ed internazionale da molti anni. In modo particolare, il dibattito scientifico verte oggi sulla questione della comparabilità e standardizzazione di tali processi. In letteratura esiste infatti chi è a favore di un approccio "one-size-fits-all" che definisce "standard universali" di rendicontazione (Arvidson et al. 2013) al fine di agevolare la comparazione tra diverse cooperative e imprese/cooperative sociali; e dall'altra osserviamo invece chi è scettico di fronte a questo approccio e supporta lo sviluppo di nuove misure idiosincratiche che siano in grado di catturare l'impatto sociale di queste organizzazioni in relazione a specifiche esigenze degli stakeholder (Costa e Pesci, 2016; Mook et al. 2015; Nicholls 2009). Entrambi questi approcci sono andati incontro ad un "accountability dilemma" (Ebrahim e Rangan, 2010) in quanto da un lato gli sforzi per identificare metriche e misure standardizzate sono stati criticati per la volontà di attribuire valori finanziari ad elementi (spesso intangibili) che non sempre possono essere espressi in termini monetari (Gibbon e Dey, 2011); dall'altra le misure meno standardizzabili e molto vicine a specifiche esigenze di diversi interlocutori sono state criticate per l'elevato grado di soggettività (Kanter e Brinkerhoff, 1981).

Il dibattito sul tema della rendicontazione sociale dell'impresa cooperativa e in modo particolare delle cooperative sociali/imprese sociali sta attraversando un importante momento anche a livello nazionale. Nello specifico contesto delle cooperative sociali, infatti, la recente normativa sugli enti del Terzo Settore, la cosiddetta "Riforma del Terzo Settore", e il Decreto legislativo 3 luglio 2017 n. 117, hanno provveduto al riordino e alla revisione complessiva della disciplina vigente in materia, introducendo in primis una definizione di Enti del Terzo Settore (ETS). Tali enti sono sottoposti all'obbligo di rendicontazione sociale e valutazione dell'impatto sociale, secondo le linee guida adottate con decreto Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali del 4 luglio 2019<sup>3</sup>. Gli ETS sono quindi chiamati ad una profonda riflessione per capire se la rendicontazione sociale può essere riconosciuta come un processo di costruzione di dialogo permanente con gli interlocutori che permetta la definizione di azioni di responsabilità sociali condivise, oppure se tale strumento diventi soltanto un obbligo aggiuntivo da rispettare, senza possibilità di acquisire consapevolezza sui risultati delle loro attività.

---

<sup>3</sup> L'art. 14 del Codice del Terzo settore (CTS) stabilisce l'obbligo di rendicontazione sociale per: gli enti del Terzo Settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro (art. 14, comma 1 decreto legislativo n. 117/2017); i centri di servizio per il volontariato (art. 61, comma 1, lettera l, decreto legislativo n. 117/2017); le imprese sociali (art. 9, comma 2, decreto legislativo n. 112/2017), ivi comprese le cooperative sociali; i gruppi di imprese sociali (con l'obbligo, ai sensi dell'art. 4, comma 2, decreto legislativo n. 112/2017, di redigerlo in forma consolidata). Gli altri ETS, pur non essendo obbligati, possono redigere e pubblicare il bilancio sociale in forma volontaria.

La tematica della rendicontazione sociale cooperativa riflette il più ampio dibattito dell'accountability delle aziende non profit (Ebrahim, 2009; Edwards e Hulme, 1996; Kearns, 1994). Molti autori sono oramai d'accordo nell'affermare che le organizzazioni non profit (ONP) non possano essere considerate e valutate esclusivamente sulla base delle loro performance economico-finanziarie, in quanto questo atteggiamento sarebbe fuorviante, se non addirittura "nocivo", per una corretta comprensione del fenomeno (Reheul et al., 2014; Maddocks, 2011). La valutazione dei sistemi di accountability di una ONP non può infatti essere minimizzata agli aspetti di tipo economico-finanziario, in quanto è necessario considerare almeno due ulteriori elementi: i) da un lato la natura multi-stakeholder di queste organizzazioni implica una valutazione delle performance intesa come valutazione delle relazioni con gli stakeholder (Ebrahim, 2009; Najam 1996); ii) dall'altra, poiché gli obiettivi sono socialmente orientati, è necessario valutare l'efficacia intesa come capacità di raggiungere gli obiettivi (non economici) prefissati (Dart et al., 2010).

L'insieme della dimensione multi-stakeholder e l'orientamento all'efficacia sono due degli elementi che caratterizzano l'accountability delle organizzazioni non profit e allo stesso modo delle cooperative, quali organizzazioni che, data la loro esposizione a relazioni con una pluralità di stakeholder, sono accomunate dalla produzione di valore sia economico (anche solo come vincolo) che sociale. La letteratura ha però evidenziato l'esigenza di approfondire meglio anche i legami con gli aspetti di gestione e governo relativi all'identità cooperativa e alla costruzione di indicatori di performance. In particolare alcuni studi precedenti hanno evidenziato la necessità di approfondire come i meccanismi di accountability possano contribuire a identificare, definire e rimodellare l'identità cooperativa attraverso il coinvolgimento di più stakeholder e come le strategie organizzative cooperative siano percepite e condivise allo stesso modo da più stakeholder (Laurett e Ferreira, 2018).

Infine, molti studiosi hanno evidenziato l'esigenza di maggior analisi empirica circa sistemi di misurazione delle performance di una impresa cooperativa che coinvolgere i diversi stakeholder (Ebrahim e Rangan, 2010; Mair e Marti, 2006) al fine di esplorare la dimensione multi-partecipante e dialogica che permette agli stakeholder di essere coinvolti nella progettazione di metriche di impatto sociale (Arvidson et al., 2013; Gibbon & Dey, 2011).

Alla luce di queste premesse, l'obiettivo del presente lavoro è quello di comprendere l'applicazione del framework Dial-Coore quale sistema dialogico alla rendicontazione integrata cooperativa grazie all'implementazione in quattro casi di studi di realtà cooperative Trentine dal 2020 al 2021. I risultati evidenziano che tale approccio ha permesso alle cooperative oggetto di analisi un maggior dialogo con i propri stakeholder, una chiara identificazione delle aree strategiche prioritarie e una maggior consapevolezza della propria identità cooperativa.

L'articolo è strutturato come segue: il secondo paragrafo presenta il dibattito attuale in tema di rendicontazione sociale cooperativa e presenta la domanda di ricerca che emerge dai gaps della letteratura. Il terzo paragrafo introduce il framework concettuale-teorico del dialogic accounting utilizzato in questo

elaborato. Il quarto paragrafo illustra la metodologia adottata nel lavoro e il quinto paragrafo ne presenta i risultati. Infine alcune considerazioni conclusive sono presentate.

## **2. La rendicontazione sociale cooperativa**

Il tema della rendicontazione sociale di impresa è oggetto di dibattito accademico internazionale da più di quarant'anni. Tale rendicontazione è stata introdotta in Europa prevalentemente su base volontaria (ad eccezione del contesto francese) fino a quanto la Comunità Europea non ha avviato un processo di regolamentazione di quelle che vengono chiamate NFI – Non Financial Information. Ad oggi infatti, a seguito della più recente direttiva europea 95/2014/EC che è poi stata recepita dai vari stati membri, tutte le aziende italiane con più di 500 dipendenti sono obbligate ad attivare un sistema di rendicontazione che consideri indicatori qualitativi e quantitativi sui temi dell'ambiente, delle risorse umane, dei diritti umani (Korca e Costa, 2021). Parallelamente, il legislatore si è mosso fin dal 2006 (con un decreto attuativo nel 2008) per introdurre il tema della rendicontazione sociale e dell'impatto sociale per le imprese sociali italiane. Nello specifico contesto cooperativo, con l'introduzione del più recente D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117, conosciuto come Codice del Terzo Settore, il legislatore italiano introduce, per tutte le organizzazioni del Terzo Settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro, l'obbligo di redazione del bilancio sociale definito secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali (art 14, comma 1). Le linee guida introdotte con il Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali del 4 luglio 2019, indicano le modalità con le quali le imprese sociali devono presentare il bilancio sociale e la relazione di questo con la VIS – Valutazione di Impatto Sociale.

A livello di singole cooperative e imprese/cooperative sociali l'esigenza di adottare sistemi di rendicontazione volontaria in grado di integrare la rendicontazione economico-finanziaria con informazioni diverse (di tipo qualitativo, non economico-finanziario) emerge a partire dagli anni Ottanta-Novanta (Congiu, 2009). Questa esigenza rispecchia le incapacità del bilancio d'esercizio di catturare gli impatti sociali verso gli stakeholder dello strumento contabile tradizionale. Nelle cooperative e imprese sociali, nelle quali la natura multi-stakeholder e partecipativa è alla base del sistema di governo e del sistema di gestione, lo strumento di rendicontazione del bilancio d'esercizio si è manifestato inadeguato nella misurazione delle performance di queste organizzazioni e nella capacità di guidare le scelte decisionali degli amministratori (Matacena, 2016; Costa et al., 2014).

Per tali ragioni, in contesti non orientati al profitto (quali le imprese cooperative e le imprese/cooperative sociali) è da anni vivace il dibattito scientifico che evidenzia la necessità di identificare nuove tecniche e metriche di valutazione che permettano di quantificare i risultati e gli impatti che tali organizzazioni sono state in grado di generare sulla collettività nella quale operano (Costa e Pesci, 2016).

Per la valutazione dei risultati conseguiti dalle imprese cooperative e imprese sociali l'utilizzo del tradizionale bilancio di esercizio risulta inappropriato visti i fini anche sociali perseguiti da tali organizzazioni: un'impresa cooperativa considera infatti il profitto unicamente come uno strumento necessario per potersi autofinanziare così da riuscire a continuare a svolgere la propria funzione sociale (il profitto risulta quindi essere un mezzo e non un fine) (Costa e Andreaus, 2020). Le imprese cooperative possono dunque essere definite come organizzazioni a "double bottom line" (Dees, 1998), ovvero imprese che puntano a generare due diverse tipologie di valore: sociale ed economico. Per riuscire a valutare in modo efficace i risultati conseguiti dalle stesse è dunque necessario impiegare tecniche che consentano di misurare entrambe le tipologie di risultato (Costa e Andreaus, 2020; Christensen e Ebrahim, 2006; Najam, 1996).

All'interno di questo dibattito circa i sistemi di rendicontazione sociale nelle cooperative e nelle imprese/cooperative sociali esistono alcuni gap che a nostro avviso richiederebbero un maggior approfondimento.

Un primo aspetto da approfondire è quello legato ai sistemi di rendicontazione sociale e l'identità di un'organizzazione e quindi l'identità cooperativa. L'identità organizzativa è stata finora studiata per affrontare la domanda: chi siamo come organizzazione? (Whetten e Mackey, 2002). Tuttavia, una prospettiva socio-costruzionista (Corley e Gioia, 2004; Gioia et al., 2000) sostiene che questa identità non è statica ed è continuamente (ri)costruita tra gli attori organizzativi. Infatti, l'identità organizzativa non è indipendente dall'azione umana, e non è stabile. Secondo Abrahamsson et al. (2011), l'identità organizzativa è continua, il che significa che ha una dimensione storica (path dependency), e pertanto può svilupparsi nel tempo, mentre gli stakeholder ricostruiscono continuamente i suoi significati. Pertanto, è necessario condurre ulteriori studi che indaghino come i meccanismi di accountability in un contesto cooperativo e di imprese sociali possano contribuire a identificare, definire e rimodellare l'identità organizzativa in modo dialettico attraverso l'interazione con più stakeholder.

Un secondo aspetto da analizzare è legato al ruolo strategico dei sistemi di rendicontazione. I framework di riferimento per lo sviluppo di strategie organizzative nel settore for-profit son state finora ritenute inappropriate per le cooperative e imprese sociali perché la definizione della strategia in queste organizzazioni è strettamente legata all'identità e alla missione dell'organizzazione stessa (Laurett e Ferreira, 2018; Moore, 2000). Tuttavia, l'analisi di come la missione organizzativa influenzi le strategie delle imprese cooperative e sociali necessita di ulteriori studi (Laurett e Ferreira, 2018). Inoltre, la questione di come strategia e controllo si combinino all'interno di un contesto non-profit è rilevante per la strategia e la comprensione dei modi in cui il controllo può essere utilizzato per costruire le priorità strategiche (Chenhall et al., 2010). Pertanto, è urgente sviluppare una comprensione dei processi di comunicazione interna ed esterna adottati dalle imprese cooperative e sociali per indagare come le strategie formalmente definite e adottate siano percepite e condivise allo stesso modo da più stakeholder (Laurett e Ferreira, 2018).

Infine, nei contesti non-profit e cooperativi, quando il focus di un sistema di performance management è focalizzato solo sugli indicatori economici e finanziari, non si riesce ad offrire una valutazione completa della performance organizzative (Costa e Andraeus, 2020). Molti studiosi hanno contribuito a questo dibattito evidenziando che non sia possibile definire misure universali nel complesso sistema di misurazione delle performance di una impresa non profit senza coinvolgere i diversi stakeholder (Ebrahim e Rangan, 2010; Mair e Marti, 2006). Tuttavia, c'è bisogno di una maggiore esplorazione empirica in questa direzione (Mair e Marti, 2006) per aumentare le nostre conoscenze sui sistemi di accountability e di gestione delle performance (Gray et al., 2001). Più specificamente, è ora urgente esplorare la dimensione multi-partecipante e dialogica dei sistemi di misurazione delle performance (Arvidson et al., 2013; Gibbon e Dey, 2011), che permette agli stakeholder di essere coinvolti nella progettazione di metriche di impatto sociale. Pertanto, alla luce di queste premesse, il seguente articolo vuole rispondere alla seguente domanda di ricerca: è possibile costruire un framework di rendicontazione dialogica, che permetta alle cooperative e imprese/cooperative sociali una riflessione sull'identità aziendale e sui processi di controllo interno? Per rispondere a questa domanda il nostro articolo adotta un approccio dialogico all'accountability, come illustrato nel paragrafo successivo.

### **3. Approccio monologico vs approccio dialogico in accountability**

Nei sistemi di rendicontazione le informazioni raccolte devono essere puntuali, accurate e tempestive al fine di prendere decisioni informate e responsabilizzare le aziende (Roberts e Scapens, 1985). La discussione sul "tipo di informazione" da raccogliere e il "tipo di stakeholder" che sono interessati dall'informazione contabile può variare considerevolmente. La tradizionale contabilità economico-finanziaria sostiene che l'informazione contabile è indirizzata principalmente agli azionisti (o proprietari) che sono attori economici razionali che sono interessati alla dimensione economica e finanziaria delle transazioni tra l'organizzazione e la società. La contabilità sociale e ambientale allarga queste prospettive e considera una pluralità di dimensioni, cioè economica, finanziaria, sociale, ambientale, politica e culturale a più stakeholder, non solo i proprietari, ma anche i clienti, i dipendenti, i fornitori, i finanziatori e in generale tutta la società in generale (Gray, 2002). Secondo questa visione più ampia, l'accountability è vista come la responsabilità, il dovere di rendere conto delle azioni e degli impatti organizzativi a diverse tipologie di stakeholder (Gray et al., 1997).

Negli ultimi anni, c'è stata una crescente necessità di trovare nuove forme di accountability e rendicontazione che promuovano e facilitino forme più partecipative del processo decisionale e di gestione dei sistemi di rendicontazione (O'Dwyer, 2005; Gray, 2002; Gray et al., 1997; Morgan, 1988). Questo fenomeno è particolarmente evidente negli studi di "rendicontazione sociale" nei quali vari autori hanno promosso un ripensamento della contabilità e di forme di coinvolgimento degli stakeholder esplicitamente "dialogiche" (Frame e Brown,

2008; Bebbington et al., 2007; Thomson e Bebbington, 2005). In dettaglio, il "dialogic accountability" differisce da quello monologico perché è più democratico e "multi-voice" e in sintonia con una varietà di valori e interessi degli stakeholder (Brown e Dillard, 2015). L'accountability "dialogico" riconosce l'eterogeneità e le molteplici prospettive dei diversi portatori di interesse e pertanto si rifiuta di privilegiare i mercati dei capitali, permettendo così un'espressione pluralista di interesse pubblico "mitigando il dominio della razionalità strumentale" (Dillard e Ruchala, 2005, p. 621). L'accountability dialogico rifiuta l'idea di una narrazione e rendicontazione standardizzata e universale, che si applica con un approccio "top-down" dall'alto verso il basso (Bebbington et al., 2007). La rendicontazione viene infatti vista come un veicolo con il potenziale per favorire l'interazione democratica piuttosto che un insieme di tecniche per massimizzare la ricchezza degli azionisti o privilegiare solo alcuni portatori di interesse (Miller e O'Leary, 1987).

Al fine di diventare partecipativo e democratico, l'accountability dovrebbe considerare le diverse prospettive degli stakeholder facilitando una migliore conversazione (Morgan, 1988) e diverse forme di coinvolgimento degli stakeholder (Bebbington et al., 2007). Tuttavia, il coinvolgimento degli stakeholder non è garanzia di una forma più democratica di accountability; per questo motivo, all'interno di questo dibattito c'è un'attenzione importante ad un approccio basato non solo sul coinvolgimento degli stakeholder in generale, ma alla costruzione di dialogo permanente. In quest'ambito un interessante contributo è fornito da Brown (2009) che ha ben chiarito la differenza tra un approccio monologico e dialogico all'accountability.

L'accountability monologico riguarda principalmente la visione neoclassica del businessman e delle aziende, in cui l'agente economico razionale sviluppa transazioni economiche e finanziarie al fine di massimizzare il profitto per gli azionisti/proprietari (Jensen, 2002). Secondo l'approccio monologico alla contabilità, è possibile raggiungere una "visione veritiera e corretta" della realtà attraverso l'adozione di strumenti tecnici ben definiti (es. contabilità, budgeting, misurazione delle performance, reporting e auditing, standard-setting, analisi costi-benefici) che sono anche identificati istituzionalmente (Brown e Dillard, 2015). Queste tecniche contabili sono centrate sulle esigenze del capitale finanziario e sono quindi focalizzate sulle misurazioni economiche e finanziarie.

Nell'approccio monologico all'accountability, gli esperti tecnici forniscono conoscenze scientifiche ai decisori al fine di produrre risposte tecniche a obiettivi predeterminati (Brown, 2009). Il ruolo del coinvolgimento degli stakeholder e della partecipazione democratica degli stessi è limitato a confermare la conoscenza e la "verità" preesistente che è stata costruita dall'esperto. Gli eventuali punti di vista divergenti sono limitati al fine di ridurre la complessità gestionale; pertanto c'è un limitato spazio per il dibattito e un ruolo ridotto di prospettive alternative. Quindi, in un approccio monologico il coinvolgimento degli stakeholder è relativamente lineare e unidirezionale (Brown e Dillard, 2015) e l'adozione di termini come "partecipazione downward" o "downward accountability" rischiano di rinforzare le gerarchie tra organizzazioni e stakeholder.

In contrasto con questo approccio, l'accountability dialogico propone una diversa prospettiva socio-politica in cui l'attenzione è sia sugli individui, che sulle collettività e sulle aziende come molteplici attori della società.

Nella prospettiva dell'accountability dialogico la realtà non è qualcosa di statico, assoluto o immutabile, ma al contrario, le decisioni sono modellate e negoziate da tutti gli stakeholder/partecipanti impegnati nel contesto situato e in un arco di tempo molto specifico. Questo significa che il processo di accountability dialogico non cerca una "verità universale" che possa essere applicata ad altri contesti o situazioni, perché la conoscenza che è stata sviluppata da quegli attori in quella situazione non è replicabile (Brown e Dillard, 2015). Pertanto, l'accountability dialogico è più democratico e "a più voci" e in sintonia con una diversità di valori e interessi degli stakeholder. La "voce" di questi diversi stakeholder forma insieme una molteplicità di conoscenze esperte che è così orientata a sostenere il cambiamento progressivo di ogni organizzazione attraverso la democratizzazione della rendicontazione (Brown e Dillard, 2015). L'approccio dialogico all'accountability rifiuta l'idea di una narrazione standardizzata e universale, preferendo "pensare alle organizzazioni come concorsi di narrazioni" (Addis, 1992, p. 649).

Allo scopo di rendere operativo il "dialogic accountability", Brown (2009) propone alcuni principi:

1. Riconoscere orientamenti ideologici multipli. Individui aventi valori e prospettive diverse cercheranno di "rendere conto" in modo diverso, per cose diverse e in modi diversi (Morgan, 1988).
2. Evitare il "riduzionismo monetario". Gli impatti non devono essere ridotti ad una prospettiva monetaria ma alla ricerca di una soluzione ottimale e significativa per tutti gli stakeholder.
3. Essere aperti alla natura soggettiva delle misurazioni. Soggettività e incertezza sono parti importanti del processo dialogico.
4. Permettere l'accesso ai non-expert. Affinché gli stakeholder interessati si possano fidare del lavoro svolto all'interno del sistema di rendicontazione dialogico, è necessario che gli "expert" traducano e comunichino a diversi livelli e con modalità "multi-layered" le loro competenze in modo che il tutto sia accessibile ai "non-expert".
5. Assicurare un processo partecipativo. La partecipazione democratica ai processi decisionali è importante non solo per aiutare le persone a costruire le loro preferenze ma anche per consentire loro di "descrivere e tenere conto dei loro costi e dei loro benefici" (Brown, 2009, p. 332).
6. Essere attento alle relazioni di potere. L'attenzione alle dinamiche di potere insite in ogni situazione contabile è fondamentale per garantire che i gruppi attualmente emarginati siano inclusi nei processi partecipativi (O'Dwyer, 2005).
7. Riconoscere il potenziale trasformativo del "dialogic accountability". La rendicontazione dialogica ha lo scopo di incoraggiare gli attori sociali a

diventare più criticamente riflessivi (a livello individuale, meso e macro) e facilitare una migliore conversazione tra i gruppi con diverse prospettive.

8. Promuove l'idea di discussione, dibattito e apprendimento dialettico in ambienti pluralistici piuttosto che procedere secondo un algoritmo definito e pre-concepito.

L'approccio dialogico ai sistemi di reporting si inserisce nel dibattito del rapporto tra "contabilità e democrazia" in quanto permette alla contabilità di interagire con un'ampia gamma di prospettive (conflittuali e consensuali) e offre una strada più promettente per perseguire un progressivo cambiamento sociale (Brown, 2009).

## **4. Metodologia**

Nel progetto Dial-Coore sono stati implementati metodi di ricerca qualitativi all'interno del paradigma del socio-costruzionismo (Parker, 2014). In quest'ottica la conoscenza non è un qualcosa di statico e universale, ma è in continua evoluzione e frutto di un'esperienza che viene condotta dagli attori sociali di uno specifico contesto. La compartecipazione attiva degli stakeholder e un approccio bottom-up volto alla costruzione di gruppi di lavoro e di dialogo con diverse parti interessate ha permesso di giungere alla definizione partecipata di un sistema di rendicontazione integrata.

### **4.1 Il contesto Trentino**

Nello specifico contesto Trentino, le cooperative sono nate come risposta alla necessità di contrastare il fenomeno dell'emigrazione che disgregava e frantumava le famiglie delle tante comunità identitarie caratterizzanti il tessuto socioeconomico e ambientale del Trentino di fine '800. Vennero importate dal vicino Alto Adige come strumento ricostitutivo e ricostruttivo della società civile, e delle sue dinamiche evolutive, prendendo la forma di strumento di autorganizzazione economica dentro un quadro valoriale ben preciso, dove uno degli elementi cardine fu quello democratico, solidaristico e di servizio (Dossi, 1995). Di qui la sostanza identitaria attuale delle cooperative come associazioni autonome di persone unite volontariamente per soddisfare i loro bisogni e aspirazioni economiche, sociali e culturali comuni attraverso un'impresa di proprietà collettiva e controllata democraticamente.

Oggi, a distanza di più di un secolo dagli albori, in Trentino, le cooperative sono imprese leader in due comparti molto importanti dell'economia locale: nella trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli e nel settore del credito. E sono leader periferici nel presidio dei bisogni locali di consumo e di assistenza in oltre 200 piccoli paesi (Dossi, 2017).

Tuttavia, i mutamenti sociali e valoriali contemperati dalla velocizzazione dei processi produttivi e distributivi messi in moto da una globalizzazione spinta, hanno coinvolto in modo viscerale anche le imprese cooperative trentine.

Questa particolare tipologia di impresa si è così trovata a fare i conti con spinte interne, esterne e istituzionali (come nel settore credito) omologanti all'ideologia del mercato (Dossi, 2016). L'eccesso di entusiasmo, nell'interpretare questo scenario, ha portato le cooperative ad avvicinarsi troppo all'identità delle imprese di capitale, indebolendosi sia sotto profilo etico-valoriale, sia su quello di valutazione di distintività dei suoi portatori di interesse. Tutto questo entusiasmo ha così generato una perdita del senso profondo che aveva fin qui caratterizzato il mondo delle cooperative, e la conseguente volontà dei suoi leader di ritrovare un senso e una cultura capace di includere identità, ruolo e strategie di mercato in una vision complessiva della comunità trentina e della sua evoluzione, in sintonia con le rotte di navigazione richieste dalla contemporaneità (Dossi et al., 1997).

Ed è in questo quadro analitico sul futuro cooperativo che è emersa l'esigenza di un nuovo approccio di rendicontazione dialogica integrata, inteso come un processo evolutivo da offrire alle imprese cooperative trentine nel nuovo contesto del mercato globale.

#### ***4.2 Casi di studio: le cooperative analizzate***

L'applicazione del framework denominato "Dial-Coore Dialogic Cooperative Reporting" è stata analizzata in quattro tipologie di cooperative Trentine da dicembre 2019 a gennaio 2021. Dial-Coore è stato analizzato in cooperative sia interne che esterne al terzo settore che, indipendentemente dalla loro natura profit/non profit, sono accomunate dalla produzione di valore sia economico (anche solo come vincolo) che sociale. Infatti, data la loro esposizione a relazioni con una pluralità di stakeholder, tali organizzazioni si sono trovate di fronte alla necessità di implementare un sistema di rendicontazione che permettesse loro il dialogo continuo tra le parti. Dial-Coore nasce quindi come strumento di rendicontazione che sviluppa analiticamente tanto l'informazione economico-finanziaria quanto quella non finanziaria (sociale, ambientale, di governance e istituzionale) in modo integrato, contemperando l'analisi strategica e la rendicontazione della responsabilità sociale delle cooperative associate alla Federazione Trentina della Cooperazione. Durante l'applicazione del framework, le cooperative coinvolte hanno potuto utilizzare il metodo e la strumentazione "Dial-Coore" come base per l'individuazione e la formulazione di una vision, di un insieme di rappresentazioni e opzioni strategiche, sia per rinnovare il proprio modello di business, sia per rinforzare le azioni al servizio della propria reputazione.

La prima fase di analisi ha visto coinvolte quattro tipologie di cooperative: una Banca di Credito Cooperativo (con 246 dipendenti); una Famiglia Cooperativa di Consumo (con 50 dipendenti); una Cooperativa Sociale che gestisce servizi per la prima infanzia (con 320 dipendenti); una cooperativa di Produzione e Lavoro (con oltre 500 dipendenti).

I casi studio sono stati selezionati secondo un *purposeful sampling* (Patton, 2002) grazie alla possibilità di dialogare con il responsabile dell'ufficio Sviluppo Rendicontazione Sociale (SRS) della Federazione delle Cooperative di questa Regione, quale informatore chiave sul campo (Suri, 2011) che ha permesso di aiutare a identificare i casi interessanti da analizzare e ricchi di informazioni. I criteri adottati sono stati: i) tradizione storica, ii) distribuzione geografica (sono state selezionate sia cooperative in centri urbani medi che siti rurali di campagna), iii) impegno in iniziative di impatto sociale e iv) disponibilità dei diversi stakeholder a partecipare ai focus group.

### ***4.3 Focus group multi-stakeholder***

I focus group sono stati utilizzati per diverse ragioni. In primo luogo, i focus group funzionano come un metodo conveniente per intervistare diverse persone in un periodo relativamente breve (Hennink, 2014). Sono un metodo molto valido per analizzare, attraverso l'interazione dei partecipanti, come viene costruito il significato condiviso in circostanze che richiedono l'esplorazione e la definizione di idee e termini complessi tra particolari stakeholder (Gammie et al., 2017). I focus group sono utili in situazioni in cui esiste la necessità di utilizzare l'interazione di gruppo per produrre dati e approfondimenti che altrimenti sarebbero meno accessibili.

La ricerca ha sviluppato 25 focus group complessivi, di cui 9 con la cooperativa di produzione e lavoro, 9 con la cooperativa di consumo e 7 con la cooperativa sociale (come evidenziato nella Tabella 1)<sup>4</sup>. Complessivamente hanno preso parte a questi gruppi di lavoro 73 partecipanti, per un numero di ore complessive di lavoro pari a 55. Il *purposeful sampling* (Patton, 2002) è stato utilizzato per reclutare i partecipanti ai focus group (Gammie et al., 2017; Hennink, 2014); i partecipanti sono stati contattati in base alla loro conoscenza della cooperativa, ruolo all'interno della stessa e familiarità con i processi di rendicontazione sociale.

Due ricercatrici e due referenti dell'ufficio SRS della Federazione hanno preso parte ai focus group come moderatori con l'obiettivo di incoraggiare l'interazione tra i partecipanti, garantendo così che tutti i partecipanti di tutti i gruppi fossero in grado di esprimere le loro opinioni senza il dominio del gruppo da parte di un singolo partecipante (Hennink, 2014). I focus group sono stati condotti in parte in presenza e in parte su piattaforme online, a causa della pandemia da Covid-19.

---

<sup>4</sup> I focus group con la cooperativa di credito sono stati avviati (due incontri) ma non sono poi stati portati a termine per problemi interni sorti all'interno dell'organizzazione, pertanto nel proseguo dell'analisi si riporteranno i risultati del lavoro svolto con le tre cooperative che hanno aderito a tutto il progetto, con lo svolgimento di tutti i moduli presentati nella sezione 5.

**Tabella n. 1 - I metodi utilizzati: focus group**

	<b>Lavoro</b>	<b>Consumo</b>	<b>Sociale</b>	<b>Totale</b>
N° focus group	9	9	7	<b>25</b>
Durata complessiva focus group (in ore)	15	24	16	<b>55</b>
N° partecipanti per focus group	25	28	20	<b>73</b>

Fonte: ns. elaborazione

#### **4.4 Stakeholder engagement via online forms**

Per ogni cooperativa sono stati coinvolti diverse tipologie di stakeholder: membri del CdA della cooperativa, soci, clienti e dipendenti al fine di costruire insieme a loro un sistema di rendicontazione integrato.

In linea con l'approccio dialogico all'accountability, i membri del gruppo di lavoro/ricercatori coinvolti hanno fatto in modo che i diversi stakeholder si sentissero veri e propri partner nella ricerca, garantendo un elevato empowerment tra membri del gruppo (Coghlan e Brydon-Miller, 2014). In questo modo, quindi, la soluzione proposta dai ricercatori/esperti non viene vista come "imposta" o "definita da terzi", in quanto i soggetti coinvolti si sentono tutti parimenti partecipi nella definizione di soluzioni e strategie che risultano da una commistione di volontà, intenti ed esperienze pratiche condivise (Coghlan e Brydon-Miller, 2014). Nella costruzione della sperimentazione Dial-Coore sono stati consultati 1.028 stakeholder di cui la maggior parte esterni attraverso form che hanno compilato online, causa la pandemia in corso.

**Tabella n. 2 - I metodi utilizzati: stakeholder engagement via online forms**

	<b>Lavoro</b>	<b>Consumo</b>	<b>Sociale</b>	<b>Totale</b>
N° form online	5	3	3	<b>11</b>
N° stakeholder interni coinvolti (membri del CdA)	5	11	8	<b>24</b>
N° stakeholder esterni coinvolti (soci, clienti, dipendenti)	164	141	699	<b>1.004</b>

Fonte: ns. elaborazione

Alla fine del processo di implementazione Dial-Coore è stato somministrato un questionario a tutti i membri del CdA che avevano partecipato ai vari moduli di Dial-Coore delle cooperative coinvolte. Tale questionario era volto a comprendere i punti di forza e i punti di debolezza del modello proposto. La prima cooperativa coinvolta nel questionario è stata quella di consumo. Il questionario è stato inviato a 8 membri del CdA e hanno tutti risposto alle domande.

## 5. Il Framework Dial-Coore: Dialogic Cooperative Reporting

Al fine di reinserire la complessità nell'attività di rendicontazione sociale strategica, il framework Dial-Coore privilegia il dialogo sistemico, interno ed esterno all'impresa. Lo scopo metodologico è quello di avviare, nell'impresa, un confronto con la complessità della situazione reale, sia per stimolare il coraggio dei manager ad affrontarla, sia per render loro evidente il fatto che molto spesso quanto previsto nei programmi aziendali e nei business plan fatica a realizzarsi. Ed è proprio nel mettere a fuoco la dimensione relazionale collettiva che Dial-Coore si distingue dai metodi e dagli strumenti di rendicontazione sociale standardizzati, prevalentemente finalizzati a facilitare l'acquisizione di dati evidenti, ridurre le variabili conoscitive, per semplificare la complessità delle esternalità prodotte dalle organizzazioni con le loro attività programmate per produrre vantaggi gestionali. Con Dial-Coore la logica del profitto che produce valore viene capovolta a favore della logica che dal valore (sociale - economico - ambientale) perseguito si produce anche profitto.

Quindi l'obiettivo di Dial-Coore è duplice: i) favorire la diffusione e promuovere l'adesione a metodi e strumenti di rendicontazione sociale non standardizzati, ii) aiutare le imprese cooperative e imprese sociali a ritrovare il senso e il ruolo nella comunità (così come indicato nell'art. 45 della Costituzione Italiana).

In linea con un approccio dialogico, il framework Dial-Coore è stato costruito intorno ad alcuni principi cardine. La Tabella 3 riepiloga i principi del dialogic accountability e la sua applicazione al modello Dial-Coore.

**Tabella n. 3 - I principi del Dialogic Accountability declinati nel framework Dial-Coore**

Principio dialogic accountability	Descrizione dell'implementazione nel modello Dial-Coore
Facilitare l'espressione di diverse prospettive	Incoraggiare soci, clienti e dipendenti di impegnarsi in interazioni e confronti con l'obiettivo comune di creare uno strumento di rendicontazione che sia personalizzato e adattato alla singola realtà cooperativa
Promuovere una diversità di misurazioni	Grazie al coinvolgimento di soci, clienti e dipendenti con tavoli di lavoro e forum online (causa emergenza Covid) è stato possibile costruire indicatori sulla dimensione economico-finanziaria, sociale, umana, relazionale
Essere flessibile e facilmente adattabile	Dial-Coore rifiuta l'approccio di standardizzazione "one-size-fits-all" secondo il quale un set di indicatori deve andare bene per tutte le organizzazioni. Al contrario, la prospettiva Dial-Coore è di tipo flessibile, non standardizzata e inclusiva delle peculiarità di settori e contesti cooperativi differenti.
Veicolare le informazioni ai non-esperti al fine di garantire e permettere la partecipazione democratica	Dial-Coore è nato con questo forte orientamento alle cooperative utilizzatrici di un servizio e pertanto per rendere efficace il processo di coinvolgimento, è stato necessario che gli "esperti" coinvolti (i partner accademici) si siano proiettati con attenzione verso le cooperative in una logica di apprendimento dall'esperienza, grazie alla valorizzazione dell' <i>experiential knowledge</i> .

Fonte: ns. elaborazione

Punto centrale del framework Dial-Coore è il lavoro diagnostico sulla consapevolezza (Shee e Abratt, 1989) intesa come capacità di conoscersi, valutarsi e farsi valutare su diversi livelli aziendali e extra-aziendali.

Nel framework Dial-Coore la consapevolezza si traduce in un processo sia per esplicitare le mappe mentali della governance che quelle dei manager e dei collaboratori.

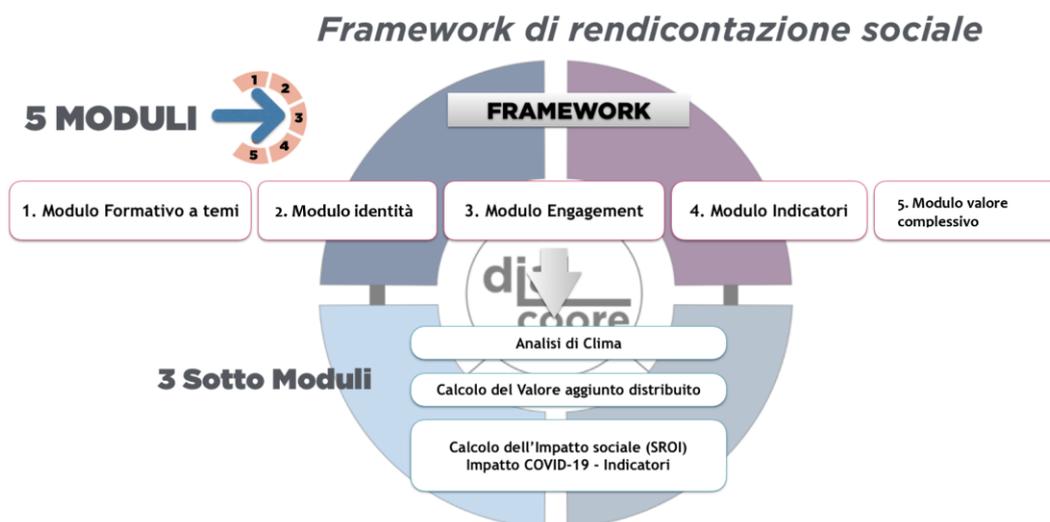
La consapevolezza viene poi legata:

- alla **riconoscibilità** che è decodificata sia sulla base dell'identità che dell'immagine:
  - L'identità* (van den Bosch et al., 2005) è strettamente connessa alla ragion d'essere, alla mutualità, alla solidarietà, alla territorialità dell'impresa. Nel framework Dial-Coore l'analisi dell'identità è un'attività di lavoro che si concentra sul senso valoriale che l'impresa cooperativa attribuisce nel mettere al centro del proprio agire le persone, e il conseguente "valore aggiunto distintivo" che produce per la trasformazione dell'economia e della società italiana;
  - L'immagine* è legata alla semplicità di distinguere la cooperativa dal resto dei concorrenti, quindi dal plus di riconoscibilità;
- all'**affidabilità**, un tratto che include professionalità, buona qualità, buon servizio, buona gestione, buone relazioni;
- alla **reputazione** (Corradini e Nardelli, 2016; Walker, K. 2010) che è la capacità delle attività di impresa di creare attrazione verso i portatori di interesse, oltre che una premessa base per la presenza sul mercato. Nel framework Dial-Coore, la reputazione è data dal giudizio trasferito che i diversi portatori di interesse danno della credibilità delle affermazioni, dell'affidabilità, della legittimità e della responsabilità sociale delle azioni messe in atto nell'attività di impresa.

Questi quattro driver chiave di analisi vengono inclusi nei diversi moduli del framework Dial-Coore in modo da far emergere le incongruenze presenti nelle relazioni, nella strategia, nella struttura organizzativa e nella cultura della cooperativa.

Il framework Dial-Coore è strutturato in diversi moduli. Nella Figura 1 vengono presentati i moduli del framework Dial-Coore.

Figura 1: il Framework Dial-Coore



Fonte: ns. elaborazione

**Modulo 1 (Formazione) e Modulo 2 (Identità).** I primi due moduli attivano un percorso di formazione e analisi per argomenti che si può così riassumere:

- a. conoscere i temi della rendicontazione sociale e allineare il vocabolario interno alla cooperativa e impresa sociale, in tema di accountability e business model;
- b. conoscersi come auto-diagnosi, mettendo a fuoco la cornice ideologico-normativa su cui si fonda l'identità dell'impresa cooperativa e sociale. Per l'attività di affioramento dell'identità e dei suoi principi è stato costruito un apposito set di carte (Dossi, 2018) che è stato utilizzato dal team di lavoro per esplorare quali sono i valori, le regole e i limiti che determinano l'identità attuale della cooperativa nella sua specificità;
- c. costruire un percorso di coerenza tra valori e azioni che sia misurabile e, nel contempo, rappresenti una visione comune del futuro dell'azienda e una strategia condivisa per affrontarla.

**Modulo 3 (Stakeholder e stakeholder engagement).** Il terzo modulo affronta il tema dell'individuazione, classificazione e dialogo con gli stakeholder selezionati. Insieme a quest'ultimi, vengono definiti i temi da approfondire, le azioni da attuare e gli indicatori da misurare e comunicare. Nel modulo 3 l'accountability dialogico diventa momento di costruzione di dialogo, ovvero un incubatore di contributi finalizzato a far emergere i temi e le aspettative che gli stakeholder nutrono nei confronti dell'impresa cooperativa circa la sua capacità e volontà di agire come soggetto in grado di adeguarsi ai nuovi bisogni, come pure, di promuovere sviluppo sociale, economico, ambientale e l'impatto sul benessere sociale delle comunità

servite. In sostanza, è da questo dialogo con gli stakeholders che il framework Dial-Coore fa emergere sia l'orientamento alla sostenibilità della cooperativa, sia gli argomenti o temi che hanno un impatto diretto o indiretto sulla capacità della cooperativa di creare, preservare o distruggere valore economico, ambientale e sociale per sé e per i propri portatori di interesse.

**Modulo 4 (Indicatori).** Il quarto modulo del framework è orientato a “misurare le differenze che fanno la differenza”. In una prospettiva dialogica, con il contributo di expert e non-expert il modulo 4 costruisce indicatori che sono in grado di misurare in modi diversi la dimensione economica e sociale dell'impresa cooperativa. Tali indicatori non sono definiti a priori, ma sono costruiti e scelti dal gruppo degli stakeholder coinvolti in base alla loro capacità di rafforzare la sintonia tra valori, azioni, rendicontazione e aspettative dei portatori di interesse. Dial-Coore incorpora tutti questi indicatori in un Dizionario Indicatori di orientamento (DI). Il Dizionario (DI) è un database per la classificazione degli indicatori, che è stato costruito con circa 800 indicatori al fine di mettere a disposizione della cooperativa un'ampia scelta di indicatori. Nonostante questo ampio vocabolario di indicatori, il gruppo di lavoro ha sempre promosso l'idea di scegliere un numero limitato di indicatori che fossero implementabili nel breve periodo e gestibili nel più lungo periodo. Il DI è anche uno strumento che ben si presta per la raccolta di dati personalizzati permettendo di catalogarli insieme, al fine di mantenere un costante monitoraggio nel tempo del proprio agire socio-economico e ambientale, come evidenziato nella Tabella 4.

**Tabella n. 4 - Indicatori complessivamente costruiti**

	Credito	Lavoro	Consumo	Sociale	Totale
N° indicatori intersettoriali	253				235
N° indicatori settoriali ad hoc	80	24	25	438	567
<b>Indicatori complessivi</b>					<b>802</b>

*Fonte: ns. elaborazione*

**Modulo 5 (Valore complessivo).** Il quinto modulo utilizza il calcolo del valore complessivo, per calcolare e comunicare la ricchezza prodotta nell'esercizio dall'impresa cooperativa e la sua ripartizione tra gli stakeholder in due distinti report:

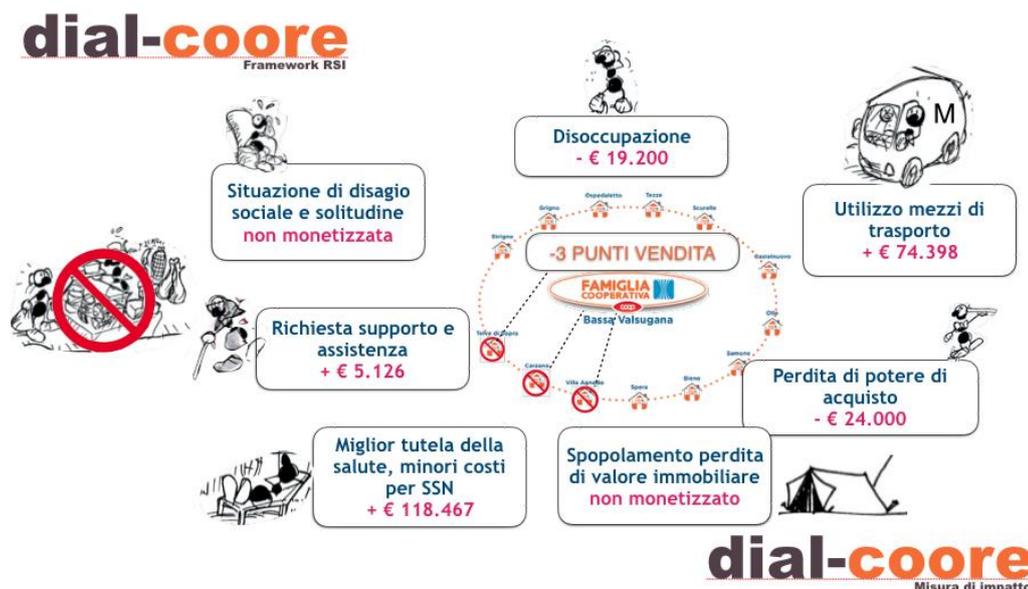
- il report del valore aggiunto distribuito, dove il processo di calcolo comporta la riclassificazione dei dati del conto economico in modo da evidenziare la produzione e la successiva distribuzione del valore aggiunto agli stakeholder di riferimento (Congiu, 2009; Andreaus, 1996);
- il report del valore complessivo condiviso che integra il report del valore aggiunto con elementi non monetari, quali ad esempio il valore del volontariato e delle risorse gratuite. Ispirandosi al Modello di Bilancio Sociale del Volontariato (CSV, 2006), Dial-Coore include il “valore di dono”

all'interno della costruzione del valore della cooperativa, quale valore prodotto ad esempio dagli amministratori nel gestire un bene collettivo come è la cooperativa.

**Modulo 6 (Analisi di clima).** Il modulo propone l'analisi di clima aziendale, con l'obiettivo di fare una fotografia di come viene vissuta e percepita la realtà aziendale all'interno della cooperativa dai suoi portatori di interesse principali (dipendenti/collaboratori) e misura il gap tra la cultura dell'azienda e la cultura nell'azienda.

**Modulo 7 (Analisi di impatto sociale).** Infine, il settimo modulo è dedicato all'analisi dell'impatto sociale inteso come la misura della differenza che un'azione, un progetto, una scelta, comportano sulla vita delle persone, delle comunità, del territorio in cui queste vivono. A seconda della tipologia di cooperativa e dell'azione messa in campo, il framework Dial-coore valuta quale tipo o tipi di impatto sia ragionevole valutare: Economico – Sociale – Culturale – Ambientale – Sanitario? In base a tale scelta, successivamente si decide l'applicazione della metodologia di analisi che può essere: un metodo di monetizzazione; un metodo di impatto; un metodo di processo. A titolo esemplificativo, durante l'implementazione Dial-Coore è stato utilizzato, nella cooperativa di consumo oggetto di analisi, il metodo SROI (Social Return On Investments) al fine di determinare il valore degli outcome sociali, sanitari, economici e ambientali generati dei suoi tre punti vendita (unici negozio nel paese di riferimento). I risultati sono stati utilizzati anche per la pianificazione strategica necessaria a valutare l'opportunità di continuare a mantenere aperti i punti vendita. L'analisi dello SROI è riassunta nella Figura 2.

Figura 2: esempio di calcolo dell'impatto sociale in una Cooperativa di consumo



Fonte: ns. elaborazione

In sintesi, l'applicazione del framework Dial-Coore ha offerto strumenti per gestire problemi e opportunità del fare impresa cooperativa. Nel framework le soluzioni ai possibili problemi possono emergere dalla trasformazione che si ottiene attraverso un dialogo e uno stretto confronto con i portatori di interesse. Fin dall'inizio del processo del lavoro di rendicontazione, il framework Dial-coore prevede la costituzione, all'interno dell'impresa cooperativa e sociale, di un gruppo di persone di riferimento. Di solito, vengono coinvolte quelle persone che l'impresa cooperativa e sociale ritiene più strategiche ai fini del lavoro di rendicontazione e con maggiori potenzialità e possibilità di crescita manageriale. In questo modo, lo sviluppo per moduli dei contenuti del report di rendicontazione stimola oltre le capacità e le competenze di queste persone, anche l'attenzione su un assetto organizzativo che sia in grado di supportarne non solo l'operatività ma anche la costante verifica delle performance della cooperativa e dell'impresa sociale nel suo complesso.

## 6. Conclusioni

L'obiettivo del presente lavoro è quello di analizzare l'applicazione del framework Dial-Coore Dialogic Cooperative Reporting all'interno di quattro realtà cooperative dal 2020 al 2021. Dial-Coore è un framework nato dalla collaborazione tra la Federazione Trentina della Cooperazione e l'Università di Trento al fine di costruire un processo di rendicontazione integrata cooperativa che potesse abbracciare le unicità e le specificità dei diversi contesti cooperativi (sociale, credito, consumo e di produzione e lavoro). Il framework è stato costruito e applicato in quattro cooperative trentine attraverso un approccio dialogico che ha visto coinvolti 25 focus groups con 73 stakeholder (sia interni che esterni) coinvolti.

I risultati dell'analisi evidenziano che Dial-coore è una metodologia che può svolgere un lavoro significativo: a) nell'orientare, sostenere, facilitare il processo di cambiamento dell'impresa cooperativa; b) nello stimolare le governance e i manager ad attivare quelle potenzialità creative spesso congelate all'interno dell'azienda; c) nel riconsiderare gli schemi interpretativi ed i punti di riferimento consolidati che troppo spesso permettono, ai manager, di dare per scontata la coerenza tra l'identità, la vision, il modello di governance e i sistemi di gestione dell'impresa cooperative e sociale.

Attraverso un questionario di valutazione finale somministrato ai membri dei focus group interni della cooperativa di consumo oggetti di analisi, è emerso che il processo di implementazione del framework Dial-Coore ha permesso di:

1. conoscere meglio la propria cooperativa (100%),
2. riflettere sulla coerenza tra il sistema di valori della cooperativa e le modalità di rendicontazione e comunicazione (100%),
3. comprendere che lo strumento di rendicontazione sociale contribuisce a valorizzare la reputazione e l'affidabilità della cooperativa, nello sviluppare un'attività di servizio competitiva nel rispetto del nostro quadro di valori (100%);

4. comprendere fino a che punto la cooperativa riesce a trasmettere, a comunicare all'esterno il valore sociale oltre che imprenditoriale della cooperativa (86%);
5. riflettere sulla coerenza tra il sistema dei valori della cooperativa e le modalità di rendicontazione e comunicazione della stessa (86%).

In altri termini, le principali implicazioni dell'applicazione del framework Dial-coore per l'impresa cooperativa e sociale sono legate al concetto di *cambiamento*. In situazioni in cui la sopravvivenza e il successo dell'impresa cooperativa e dell'impresa sociale passano attraverso la riscoperta dei propri valori, dell'eventuale definizione di valori nuovi, e della trasformazione dei valori in temi, azioni concrete e decisioni da condividere con i portatori di interesse, il framework Dial-Coore rappresenta un approccio sistemico per affrontare il cambiamento attraverso elementi multidimensionali e multivariati.

L'analisi dell'implementazione di Dial-Coore nei quattro casi di studio analizzati ha evidenziato che la complessità delle dinamiche in atto nel tessuto locale e il ruolo che svolge l'impresa cooperativa, potranno essere analizzate contemporaneamente e da diverse angolature (micro-meso-macro). Tutto ciò consentirà di approfondire analiticamente sia la pluridimensionalità delle relazioni del contesto locale che hanno storicamente determinato la presenza della cooperativa, sia i suoi punti di forza, di solidità o fragilità, di adeguatezza o inadeguatezza. Analizzando la cooperativa da un punto di vista "micro" si potrà valutare il ruolo e la sua funzione nella comunità in un'ottica riferita al cambiamento prodotto in termini di impatto sui portatori di interesse interni all'organizzazione. Analizzando, invece, la cooperativa da un punto di vista "macro", si sarà in grado di valutare la sua funzione come bene collettivo, ad esempio, attraverso la misura del senso di appartenenza, della coesione sociale, della fiducia, della creazione di senso civico e della democrazia partecipativa sviluppata e agita.

La modularità costruita ed espressa nel framework Dial-Coore permette di utilizzare questi moduli singolarmente oppure in combinazione con gli altri, in modo da lasciare a ciascuna tipologia di impresa cooperativa una grande libertà di scelta strategica e di crescita secondo un orientamento "tailor-made". In sintesi, i singoli elementi del framework Dial-Coore hanno permesso alle cooperative analizzate di: a) conoscersi meglio e acquisire una maggior consapevolezza per meglio affrontare il cambiamento necessario; b) formarsi per saper affrontare e gestire la complessità di uno scenario in continuo mutamento, utilizzando un procedimento in cui tutti i moduli possono interagire tra di loro senza che alcuno assuma una posizione più rilevante; c) metabolizzare tutti i passaggi necessari per affrontare consapevolmente l'attività di rendicontazione sociale secondo un approccio sistemico.

Ovviamente, l'analisi dell'implementazione del framework Dial-Coore non è priva di limitazioni. L'implementazione del Framework Dial-Coore in tutte le sue componenti richiede un commitment elevato da parte dell'impresa cooperativa. Le esperienze condotte hanno infatti evidenziato che i tempi di implementazione possono talvolta allungarsi per l'esigenza di trovare momenti di incontro condivisi tra i membri del gruppo di lavoro della cooperativa che segue tutti i moduli Dial-Coore. L'esperienza condotta ci ha permesso di comprendere che la scalabilità del

framework e quindi la sua applicabilità su scala più ampia è legata ai processi di formazione del gruppo di lavoro. Tanto più i membri del gruppo di lavoro della cooperativa sono edotti circa elementi e concetti che verranno utilizzati lungo l'applicazione dei moduli, tanto più immediato sarà l'avvicinarsi dei vari moduli. Inoltre, l'implementazione del DI attraverso una piattaforma software potrà sicuramente agevolare il lavoro di selezione degli indicatori delle cooperative.

## Bibliografia

- Andreus, M. (1996). *Le aziende «Non profit». Circuiti gestionali, sistema informativo e bilancio d'esercizio*. Giuffrè editore
- Arvidson, M., Lyon, F., McKay, S., & Moro, D. (2013). Valuing the social? The nature and controversies of measuring social return on Investment (SROI), *Voluntary Sector Review*, 4(1), 3-18. DOI:10.1332/204080513X661554
- Bebbington, J., Brown, J., Frame, B., & Thomson, I. (2007). Theorizing engagement: the potential of a critical dialogic approach. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(3), 356–81. DOI:10.1108/09513570710748544
- Brown, J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: Taking pluralism seriously. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(3), 313–342. DOI:10.1016/j.cpa.2008.08.002
- Brown, J., & Dillard, J. (2015). Dialogic Accountings for Stakeholders: On Opening Up and Closing Down Participatory Governance. *Journal of Management Studies*, 52(7), 961–985. DOI:10.1111/joms.12153
- Centri Servizio di Volontariato (2006). *Modello per il bilancio sociale dei centri di servizio per il volontariato, guida operativa per la redazione*. CSV.net
- Chenhall, R. H., Hall, M., & Smith, D. (2010). Social capital and management control systems: A study of a non-government organization. *Accounting, Organizations and Society*, 35(8), 737–756. DOI: 10.1016/j.aos.2010.09.006
- Christensen, R.A. & Ebrahim, A. (2006). How does accountability affect mission?. *Nonprofit Management and Leadership*, 17(2), 195-209. DOI: 10.1002/nml.143
- Coghlan, D., & Brydon-Miller, M. (Eds.). (2014). *The SAGE encyclopedia of action research*. Sage.
- Congiu, P. (2009). *Il bilancio sociale delle imprese cooperative*. Giuffrè editore
- Corley, K. G., & Gioia, D. A. (2004). Identity, ambiguity and change in the wake of a corporate spin-off. *Administrative Science Quarterly*, 49(2), 173–208. DOI:10.2307/41314
- Corradini, I., & Nardelli, E. (2016). *La reputazione aziendale. Aspetti sociali, di misurazione e di gestione*. FrancoAngeli.
- Costa, E., Andreus, M. (2020). Social impact and performance measurement systems in an Italian social enterprise: A participatory action research project. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(3), 289-313. DOI: 10.1108/JPBAFM-02-2020-0012
- Costa, E., Parker, L. D., & Andreus, M. (2014). The rise of social and non-profit organizations and their relevance for social accounting studies. In E. Costa, L.

- Parker, & M. Andreaus (A cura di), *Accountability and social accounting for social and non-profit organizations - Advances in Public Interest Accounting, Vol. 17* (pp. 3-21). Emerald Group Publishing.
- Costa, E., Pesci, C. (2016). Social impact measurement: Why do stakeholders matter?. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(1), 99-124. DOI: 10.1108/SAMPJ-12-2014-0092
- Dart, R., Clow, E., & Armstrong, A. (2010). Meaningful difficulties in the mapping of social enterprises. *Social Enterprise Journal*, 6(3), 186-193. DOI:10.1108/17508611011088797
- Dees, J.G. (1998). Enterprising nonprofits. *Harvard Business Review*, 76(1), 55-66.
- Dillard, J.F., Ruchala, L. (2005). The rules are no game: from instrumental rationality to administrative evil. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18(5), 608-30. DOI:10.1108/09513570510620475
- Dossi, C. (1995). *Un patto da riscrivere*. Collana Cooperazione e Società Locale.
- Dossi, C. (1997). *Essere classe dirigente*. Collana Cooperazione e Società Locale.
- Dossi, C. (2016). *L'impronta socioeconomica e finanziaria delle Casse Rurali in Trentino*. Rapporto di Ricerca Federazione Trentina della Cooperazione
- Dossi, C. (2017). *Rapporto di studio e ricerca per il riconoscimento, da parte della U.E. della funzione di SIEG (servizi economici di interesse generale) dei piccoli punti vendita della cooperazione di consumo*. Rapporto di Ricerca Federazione Trentina della Cooperazione
- Ebrahim, A. & Rangan, V.K. (2010). The limits of nonprofit impact: a contingency framework for measuring social performance, *Working Paper 10-099, Harvard Business School, Boston, MA*.
- Ebrahim, A. (2005). Accountability myopia: Losing sight of organizational learning. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 34(1), 56-87. DOI:10.1177/0899764004269430
- Ebrahim, A. (2009). Placing the Normative Logics of Accountability in "Thick" Perspective. *American Behavioral Scientist*, 52(6), 885-904. DOI:10.1177/0002764208327664
- Edwards, M. & Hulme, D. (1996). Too close for comfort? The impact of the official aid on Nongovernmental organizations. *World Development*, 24(6), 961-973. DOI: 10.1016/0305-750X(96)00019-8
- Frame, B., Brown, J. (2008). Developing post-normal technologies for sustainability. *Ecological Economics*, 65(2), 225-241.
- Gammie S., Hamilton S., & Gilchrist V. (2017). Focus group discussion. In Z. Hoque, L. D. Parker, M. A. Covaleski & K. H. Hoque (A cura di), *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods* (pp. 372-385). Routledge.
- Gibbon, J., & Dey, C. (2011). Developments in social impact measurement in the third sector: Scaling up or dumbing down? *Social and Environmental Accountability Journal*, 31(1), 63-72. DOI: 10.1080/0969160X.2011.556399
- Gioia, D. A., Schultz, M., & Corley, K. G. (2000). Organizational identity, image, and adaptive instability. *Academy of Management Review*, 25(1), 63-81. DOI:10.2307/259263

- Gray, R. (2002). The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique?. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 687-708. DOI: 10.1016/S0361-3682(00)00003-9
- Gray, R., Dey, C., Owen, D., Evans, R., & Zadek, S. (1997). Struggling with the praxis of social accounting: stakeholders, accountability, audits and procedures. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 10(3), 325-364. DOI: 10.1108/09513579710178106
- Gray, R., Javad, M., Power, D. M., & Sinclair, C. D. (2001). Social and environmental disclosure and corporate characteristics: A research note and extension. *Journal of Business Finance & Accounting*, 28, 327-356. DOI: 10.1111/1468-5957.00376.
- Jensen, M.C. (2002). Value Maximization, Stakeholder Theory, and the Corporate Objective Function. *Business Ethics Quarterly*, 12(2), 235-256. DOI: 10.2307/3857812
- Kanter, R.M. & Brinkerhoff, D. (1981). Organizational performance: recent Developments in Measurement. *Annual Review of Sociology*, 7, 321-349. DOI: 10.1146/annurev.so.07.080181.001541
- Kearns, K.P. (1994). The Strategic Management of Accountability in Nonprofit Organizations: An Analytical Framework. *Public Administration Review*, 54(2), 185-192.
- Korca, B., & Costa, E. (2021). Directive 2014/95/EU: building a research agenda. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(3), 401-422. DOI: 10.1108/JAAR-04-2021-0086
- Laurett, R., & Ferreira, J. J. (2018). Strategy in nonprofit organisations: A systematic literature review and agenda for future research. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 29, 881-897. DOI: 10.1007/s11266-017-9933-2
- Maddocks, J. (2011). Debate: Sustainability reporting: a missing piece of the charity-reporting jigsaw. *Public Money & Management*, 31(3), 157-158. DOI: 10.1080/09540962.2011.573222
- Mair, J., & Martí, I. (2006). Social entrepreneurship research: A source of explanation, prediction, and delight. *Journal of World Business*, 41(1), 36-44. DOI: 10.1016/j.jwb.2005.09.002
- Matacena, A. (2016). *Le cooperative imprese "Altere": Mission, governance e accountability*. Franco Angeli
- Mook, L., Maiorano, J., Ryan, S., Armstrong, A., & Quarter, J. (2015). Social Return on Investment on Its Head. The Stakeholder Impact Statement. *Nonprofit Management & Leadership*, 26(2), 229-246. DOI: 10.1002/nml.21184
- Moore, M. H. (2000). Managing for value: Organizational strategy in for-profit, nonprofit, and governmental organizations. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 29(1), 183-208.
- Morgan, G. (1988). Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations and Society*, 13(5), 477-485. DOI: 10.1016/0361-3682(88)90018-9

- Najam, A. (1996). NGO accountability: A conceptual framework. *Development Policy Review*, 46, 339–353. DOI: 10.1111/j.1467-7679.1996.tb00112.x
- Nicholls, A. (2009). 'We do good things, don't we?': 'Blended value accounting' in social entrepreneurship. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 755–769. DOI: 10.1016/j.aos.2009.04.008
- O'Dwyer, B. (2005). The construction of a social account: a case study in an overseas aid agency. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), 279–296. DOI: DOI: 10.1016/j.aos.2004.01.001
- Parker, L. (2014). Qualitative perspectives: through a methodological lens. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(1), 13–28. DOI: 10.1108/QRAM-02-2014-0013
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative research and evaluation methods* (3rd ed.). Thousand Oaks, CA, Sage.
- Reheul, A.M., Caneghem, T. & Verbruggen, S. (2014). Financial Reporting Lags in the Non-profit Sector: An Empirical Analysis. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 25, 352–377. <http://www.jstor.org/stable/43654319>
- Roberts, J. & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability — understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 443–456. DOI: 10.1016/0361-3682(85)90005-4
- Shee, P.S.B. & Abratt, R. (1989). A New Approach to the Corporate image Management Process, *Journal of Marketing Management*, 5(1), 63–76. DOI:10.1080/0267257X.1989.9964088.
- Suri, H. (2011). Purposeful Sampling in Qualitative Research Synthesis. *Qualitative Research Journal*, 11(2), 63–75. DOI: 10.3316/QRJ1102063
- Thomson, I., Bebbington, J., (2004). It doesn't matter what you teach?. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(4/5), 609–628. DOI: 10.1016/S1045-2354(03)00049-2
- Thomson, I., Bebbington, J., (2005). Social and environmental reporting in the UK: a pedagogic evaluation. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(5), 507–533. DOI: 10.1016/j.cpa.2003.06.003
- Van den Bosch, A., de Jong, M.D.T., & Elving, W.J.L. (2005). How corporate visual identity supports reputation. *Corporate Communications: An International Journal*, 10(2), 108–116. DOI:10.1108/13563280510596925
- Whetten, D. A., & Mackey, A. (2002). A social actor conception of organizational identity and its implications for the study of organizational reputation. *Business & Society*, 41(4), 393–414. DOI: 10.1177/000765030223877