

PENYERTAAN MODAL NEGARA (PMN)

LATAR BELAKANG

Undang-undang No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyatakan bahwa Surplus penerimaan negara/daerah dapat digunakan untuk membiayai pengeluaran negara/daerah tahun anggaran berikutnya. Surplus tersebut dapat digunakan untuk membentuk dana cadangan atau penyertaan pada perusahaan negara/daerah dengan mendapatkan persetujuan dari DPR/DPRD. Selanjutnya pemerintah juga dapat memberikan pinjaman/hibah/ penyertaan modal kepada dan menerima pinjaman/hibah dari perusahaan negara/daerah. Bahkan dalam keadaan tertentu, untuk penyelamatan perekonomian nasional, Pemerintah Pusat dapat memberikan pinjaman dan/atau melakukan penyertaan modal kepada perusahaan swasta setelah mendapat persetujuan DPR.

Penyertaan Modal Negara adalah pemisahan kekayaan negara dari APBN atau penetapan cadangan perusahaan atau sumber lain untuk dijadikan sebagai modal BUMN dan/atau Perseroan Terbatas lainnya, dan dikelola secara korporasi (Pasal 1 angka 7, PP No. 44 Tahun 2005).

Penyertaan modal pemerintah pusat/daerah adalah pengalihan kepemilikan barang milik negara/daerah yang semula merupakan kekayaan yang tidak dipisahkan menjadi kekayaan yang dipisahkan untuk diperhitungkan sebagai modal/saham negara atau daerah pada badan usaha milik negara, badan usaha milik daerah, atau badan hukum lainnya yang dimiliki negara. (PP No. 6 Tahun 2006 Pasal 1 angka 19).

Namun dalam pelaksanaan PMN masih dijumpai beberapa permasalahan antara lain ketidakjelasan status asset BPYBDS yang berulang kali menjadi temuan hasil pemeriksaan BPK dan semakin kecilnya ratio antara PMN dengan penerimaan laba BUMN.

TUJUAN PMN

- Mewujudkan kesejahteraan umum masyarakat
- Menyelamatkan perekonomian nasional
- Memperbaiki struktur permodalan dan meningkatkan kapasitas usaha BUMN dan Perseroan Terbatas

RUANG LINGKUP PMN

- Pendirian BUMN atau Perseroan Terbatas
- PMN pada Perseroan Terbatas yang didalamnya belum terdapat saham milik negara
- PMN pada BUMN atau Perseroan Terbatas yang didalamnya telah terdapat saham milik negara

BENTUK-BENTUK PMN:

- Tunai, Pemerintah memberikan sejumlah uang kepada BUMN
- Konversi piutang Pemerintah. Pemerintah mengkonversi utang BUMN kepada Pemerintah menjadi PMN
- Hibah saham/aset dari pihak lain. Pemerintah mendapat hibah saham/aset dari pihak lain untuk mendirikan BUMN baru atau perpindahan kepemilikan perusahaan dari pihak ketiga menjadi milik Pemerintah.

JENIS PENYERTAAN MODAL NEGARA

Pasal 1 angka 4 PP No. 1 Tahun 2008 tentang Investasi Pemerintah menyatakan Penyertaan Modal adalah bentuk Investasi Pemerintah pada Badan Usaha dengan mendapat hak kepemilikan, termasuk pendirian Perseroan Terbatas dan/atau pengambilalihan Perseroan Terbatas.

Dalam pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara juga terdapat beberapa jenis penyertaan modal yaitu, antara lain:

- Penyertaan modal pemerintah pusat adalah pengalihan kepemilikan Barang Milik Negara yang semula merupakan kekayaan negara yang tidak dipisahkan menjadi kekayaan negara yang dipisahkan untuk diperhitungkan sebagai modal/saham negara pada Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), atau Badan Hukum lainnya yang dimiliki Negara/Daerah¹
- Dalam APBD, penyertaan modal pemerintah daerah ke dalam perusahaan daerah adalah salah satu bentuk kegiatan/usaha pemda untuk meningkatkan pendapatan daerah guna mensejahterakan masyarakat. Berdasarkan peraturan perundang-undangan dinyatakan bahwa setiap penyertaan modal atau penambahan penyertaan modal kepada perusahaan daerah harus diatur dalam perda tersendiri tentang penyertaan atau penambahan modal. Selain itu ,penyertaan modal pemerintah daerah dapat dilaksanakan apabila jumlah yang akan disertakan dalam tahun anggaran berkenaan telah ditetapkan dalam peraturan daerah tentang penyertaan modal daerah berkenaan. Penambahan penyertaan modal oleh Pemda bersumber dari APBD tahun anggaran berjalan pada saat penyertaan atau penambahan penyertaan modal tersebut dilakukan.
- Penyertaan Modal Bank Indonesia: sesuai dengan UU RI No.6/2009 dan Penjelasannya, bahwa Bank Indonesia hanya dapat melakukan penyertaan modal pada badan hukum atau badan lainnya yang sangat diperlukan dalam pelaksanaan tugas Bank Indonesia dan dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat. Penyertaan di luar badan hukum atau badan lain yang sangat diperlukan hanya dapat dilakukan apabila telah memperoleh persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat.

¹ PMK No. 96/PMK.06/2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penggunaan, Pemanfaatan, Penghapusan, dan Pemindahtanganan Barang Milik Negara.

SUMBER DANA PMN

- APBN
 - a. Dana segar
 - b. Proyek-proyek yang dibiayai dari APBN

Termasuk dalam pengertian ini adalah proyek yang dikelola oleh BUMN maupun instansi Pemerintah. Penetapan proyek tersebut menjadi Penyertaan Modal Negara harus dilakukan dengan memperhatikan kebutuhan BUMN dan hasil kajian, yang nilainya ditetapkan oleh Menteri Keuangan berdasarkan hasil perhitungan yang dilakukan oleh Menteri Keuangan. Menteri dan Menteri Teknis yang bersangkutan dalam rangka perhitungan atas nilai aset eks proyek tersebut. Menteri Keuangan dapat menunjuk penilai independen untuk melakukan penilaian dimaksud yang biayanya dibebankan kepada BUMN yang bersangkutan tanpa mengurangi nilai aset.

- c. Piutang negara pada BUMN atau PT
 - d. Asset-aset negara lainnya, yaitu aset negara yang tidak termasuk dalam kategori huruf a, huruf b dan huruf c. Apabila aset negara lainnya yang akan dijadikan Penyertaan Modal Negara belum direncanakan dalam APBN, maka pelaksanaannya harus mengikuti mekanisme APBN. Yang dimaksud dengan mekanisme APBN dalam hal ini adalah pencatatan nilai aset dimaksud dalam APBN sebagai penerimaan dan sekaligus dikeluarkan sebagai Penyertaan Modal Negara.
- Kapitalisasi Cadangan
 - Sumber Lainnya
 - Keuntungan revaluasi aset yaitu selisih revaluasi aset yang berakibat naiknya nilai aset.
 - Agio Saham adalah selisih lebih dari penjualan saham dengan nilai nominalnya.

PENAMBAHAN DAN PENGURANGAN PMN

Penambahan dan pengurangan penyertaan dalam BUMN dan Perseroan Terbatas diatur dalam PP Nomor 44 tahun 2005 tentang Tata Cara Penyertaan dan Penatausahaan Modal Negara pada Badan Usaha Milik Negara dan Perseroan Terbatas, Pasal 3 (ayat 2) yang menyatakan bahwa setiap penambahan Penyertaan Modal Negara ke dalam BUMN dan Perseroan Terbatas yang berasal dari kapitalisasi cadangan dan sumber lainnya ditetapkan dengan keputusan RUPS untuk Persero dan Perseroan Terbatas, dan keputusan Menteri untuk Perum, sedangkan untuk penyertaan yang bersumber dari APBN ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah dan mengikuti mekanisme APBN.

Penambahan Penyertaan Modal Negara dilakukan dengan memperhatikan kemampuan keuangan negara. Penambahan penyertaan modal negara ke dalam suatu BUMN dan Perseroan Terbatas sebagaimana dilakukan dalam rangka:

- a. memperbaiki struktur permodalan BUMN dan Perseroan Terbatas; dan/atau
- b. meningkatkan kapasitas usaha BUMN dan Perseroan Terbatas.

Pengurangan Penyertaan Modal Negara pada BUMN dan Perseroan Terbatas dilakukan dengan mempertimbangkan kepentingan BUMN dan PT yang bersangkutan dan tidak boleh merugikan pihak kreditor. Pengurangan Penyertaan Modal Negara tersebut dilakukan dalam rangka:

- a. penjualan saham milik negara pada Persero dan Perseroan Terbatas;
- b. pengalihan aset BUMN untuk Penyertaan Modal Negara pada BUMN lain atau Perseroan Terbatas, pendirian BUMN baru, atau dijadikan kekayaan negara yang tidak dipisahkan;
- c. pemisahan anak perusahaan BUMN menjadi BUMN; dan/atau
- d. restrukturisasi perusahaan.

TATA CARA PENAMBAHAN/PENYERTAAN MODAL NEGARA

- PMN diusulkan oleh Menteri Keuangan kepada Presiden disertai dengan dasar pertimbangan setelah dikaji bersama dengan Menteri BUMN dan Menteri Teknis
- Rencana PMN tersebut dapat dilakukan atas inisiatif Menteri Keuangan, Menteri BUMN, atau Menteri Teknis
- Apabila berdasarkan hasil pengkajian, menyatakan rencana PMN tersebut layak dilakukan, maka Menteri Keuangan menyampaikan usul PMN dimaksud kepada Presiden untuk mendapatkan persetujuan Penetapan PMN:
- Setiap PMN atau Penambahan PMN ke dalam BUMN dan Perseroan Terbatas yang dananya berasal dari APBN ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah
- Setiap penambahan PMN ke dalam BUMN dan Perseroan Terbatas yang berasal dari kapitalisasi cadangan dan sumber lainnya ditetapkan dengan Keputusan RUPS untuk Persero dan PT, dan Keputusan menteri BUMN untuk Perum.

PENATAUSAHAAN PMN

Undang-undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, mewajibkan pemerintah menyusun laporan keuangan yang harus dipertanggungjawabkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat. Laporan Keuangan tersebut terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan catatan atas laporan keuangan. Dari sisi akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, kekayaan Negara yang dipisahkan pada BUMN merupakan salah satu aktiva yang harus tercatat dalam neraca pemerintah tersebut.

Penyertaan Modal Negara adalah pemisahan kekayaan negara dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau penetapan cadangan perusahaan atau sumber lain untuk dijadikan sebagai modal BUMN dan/atau Perseroan Terbatas lainnya, dan dikelola secara korporasi. Dalam hal pemeriksaan dimana terdapat keuangan negara didalamnya yang meliputi pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara dan pemeriksaan atas tanggungjawab keuangan negara dilaksanakan oleh BPK.

Penatausahaan penyertaan modal Negara dimaksudkan dalam rangka tertib administrasi penyertaan modal Negara. Penatausahaan Penyertaan Modal Negara ditujukan untuk

menyediakan informasi tentang nilai penyertaan modal Negara beserta dokumen pendukungnya pada BUMN.

PERMASALAHAN PMN

1. Temuan BPK tentang BPYBDS

Laporan mengenai besarnya PMN pada BUMN dan Perseroan Terbatas disajikan sebagai Investasi Permanen PMN dalam LKPP. Dalam periode 2007-2012, pemeriksaan BPK menyajikan temuan berulang mengenai Bantuan Pemerintah yang belum ditetapkan statusnya (BPYBDS) pada sejumlah BUMN.

BPYBDS adalah Barang Milik Negara yang berasal dari hasil proyek K/L, bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), yaitu melalui Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA)/Daftar Isian Proyek (DIP) K/L, yang telah diserahterima-operasionalkan melalui Berita Acara Serah Terima Operasional (BASTO) dari K/L kepada Badan Usaha Milik Negara (BUMN) untuk dipergunakan-dioperasionalkan dan/atau dimanfaatkan, tetapi belum ditetapkan statusnya. Nilai BPYBDS berdasarkan hasil rekonsiliasi antara BUMN dan K/L antara tahun 2007 sampai dengan tahun 2012 sebagaimana tertera dalam table di bawah ini.

Tabel 1. : BPYBDS tahun 2007-2012

No.	Periode	Nominal BPYBDS	Jumlah BUMN
1.	2007	Rp36,95 triliun	19 BUMN
2.	2008	Rp47.05 triliun	24 BUMN
3.	2009	Rp50,69 triliun	24 BUMN
4.	2010	Rp47,53 triliun	25 BUMN
5.	2011	Rp44,36 triliun	24 BUMN
6.	2012	Rp38,58 triliun	21 BUMN

Sumber : LKPP

Meskipun pengelolaannya berada di bawah tanggung jawab BUMN yang bersangkutan, namun status asset yang telah diserahterimakan tersebut belum jelas dari sisi pencatatannya apakah sebagai modal atau hutang.

Sebagai bagian dari kekayaan Negara yang dipisahkan, yang bersumber dari APBN, proses penatausahaan penyertaan modal Negara perlu mendapatkan perhatian lebih lanjut mengingat temuan ini telah terjadi sejak tahun 2007. Penyelesaian BPYBDS menjadi PMN menjadi salah satu cara untuk menertibkan pencatatan BPYBDS.

UU Nomor 19 tahun 2012 tentang APBN TA 2013 telah mengamanatkan agar BMN yang dihasilkan dari belanja modal pada DIPA Kementerian Negara/Lembaga yang akan dipergunakan oleh BUMN sejak pengadaan BMN dimaksud, ditetapkan menjadi PMN pada

BUMN yang menggunakan BMN tersebut. Pelaksanaan PMN selanjutnya ditetapkan dalam peraturan pemerintah. Untuk barang milik negara selain tanah dan/atau bangunan yang disertakan sebagai PMN dan bernilai lebih dari seratus miliar rupiah terlebih dahulu harus mendapatkan persetujuan DPR

Penatausahaan PMN telah diatur dalam UU nomor 19 tahun 2003 tentang BUMN dan Peraturan Pemerintah nomor 44 tahun 2005 tentang Tata Cara Penyertaan dan Penatausahaan Modal Negara pada Badan Usaha Milik Negara dan Perseroan Terbatas. Dalam ketentuan tersebut dijelaskan bahwa penatausahaan modal Negara diatur dengan Peraturan Pemerintah yang antara lain mengatur hubungan antara Menteri dengan Menteri Keuangan serta Menteri Teknis sesuai dengan kedudukan dan fungsinya masing-masing, yaitu Menteri Keuangan selaku pengelola keuangan negara, Menteri yang ditunjuk untuk mewakili pemerintah selaku pemegang saham, dan Menteri Teknis selaku regulator.

2. PMN dan Penerimaan Laba BUMN

Penyertaan modal Negara baik dalam bentuk konversi utang pokok rekening dana investasi dan dividen PNBPN, penyuntikan dana segar maupun penyertaan asset BPYBDS diharapkan dapat meningkatkan kinerja BUMN yang pada berdampak pada meningkatnya laba BUMN dimaksud.

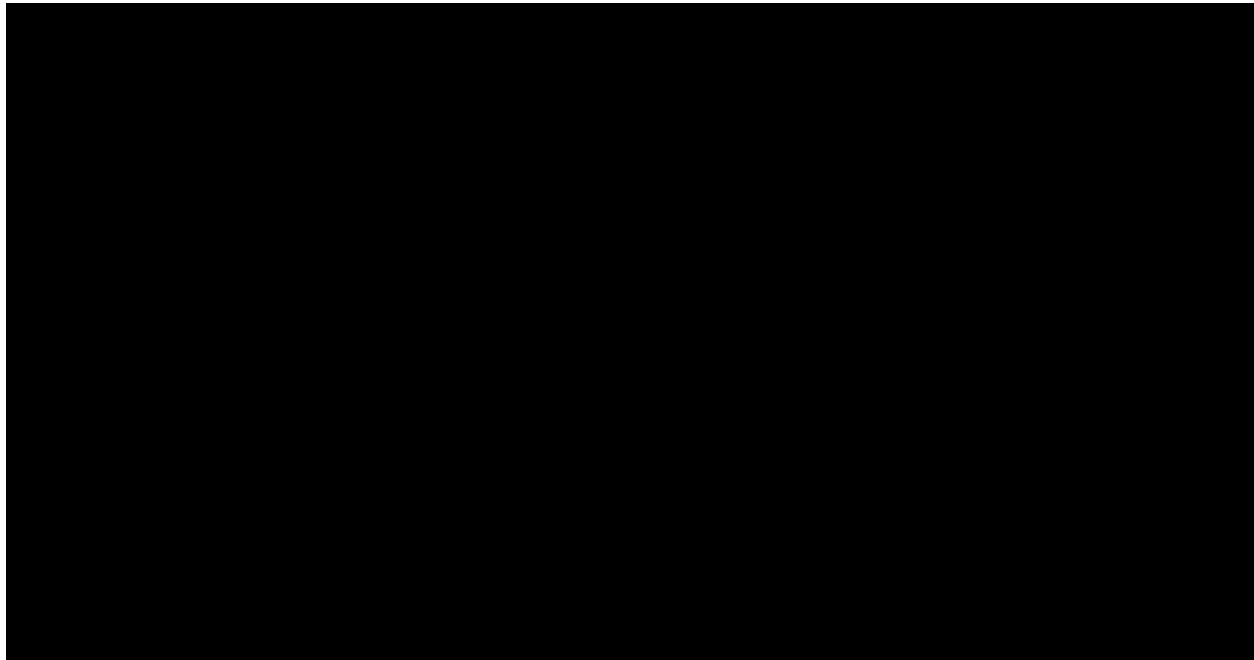
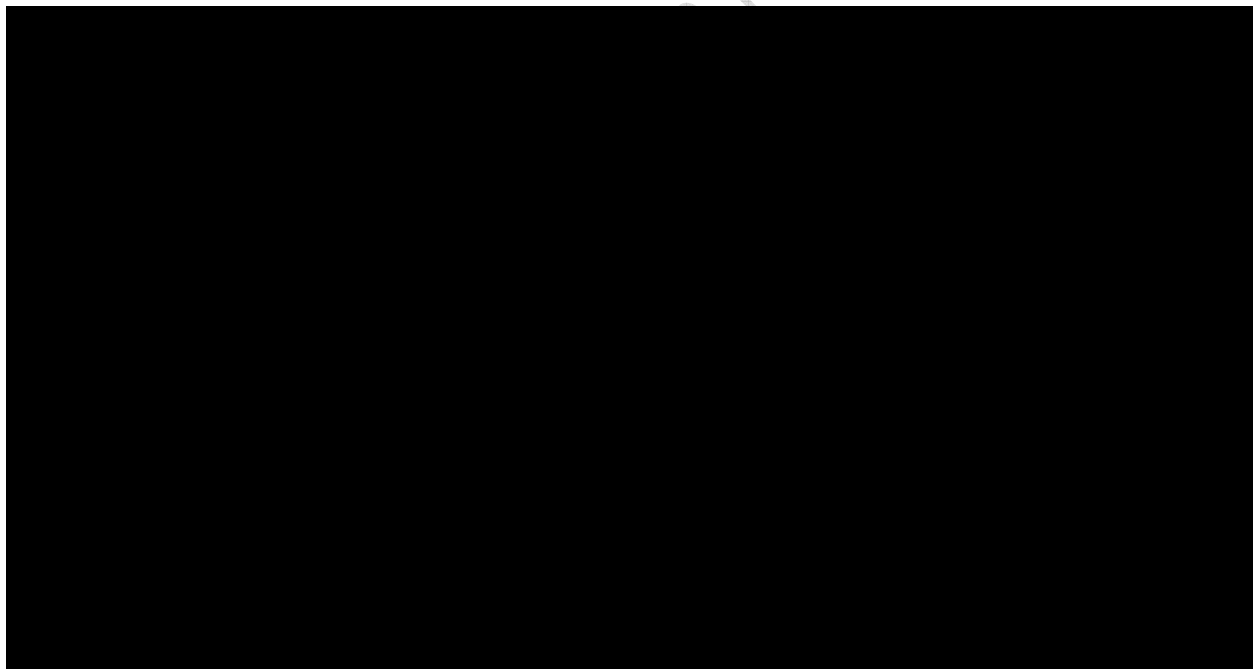
Meskipun tujuan PMN adalah untuk memperbaiki struktur permodalan dan meningkatkan kapasitas usaha BUMN dan Perseroan Terbatas, namun pengalokasian PMN juga dimaksudkan untuk menjalankan program-program tertentu antara lain² :

- a) mendukung pencapaian program Pemerintah di bidang tertentu antara lain PMN kepada PT. Penjaminan Infrastruktur Indonesia (PII), PT Sarana Multi Infrastruktur (SMI), dan PT Sarana Multigriya Finansial (SMF);
- b) mendukung penugasan yang diberikan Pemerintah kepada BUMN (PMN kepada PT Askrido dan Perum Jamkrindo serta kepada PT Utama Karya), dan
- c) mendukung upaya restrukturisasi BUMN (antara lain PMN kepada PT Dirgantara Indonesia, PT PAL Indonesia, dan PT PPA)

Tabel di bawah ini merangkum besaran alokasi PMN pada sejumlah BUMN dan perolehan laba (rugi) serta status kesehatan BUMN yang dikutip dari LKPP dalam periode tahun 2008-2012. Dalam tabel tersebut, sejumlah BUMN yang sehat dan tidak sehat, yang memperoleh laba maupun merugi juga turut mendapatkan PMN.

² Nota Keuangan RAPBN TA 2014

Tabel 2. Status Kesehatan BUMN, Laba (Rugi) dan Besaran PMN tahun 2008-2014

A large black rectangular redaction box covering the top half of the page, obscuring the table content.A large black rectangular redaction box covering the middle section of the page, obscuring the table content.

Keterangan: *) PMN kepada PT Askrindo dan Perum Jamkrindo tahun 2013 akan diberikan berdasarkan kinerja penjaminan KUR tahun-tahun sebelumnya

Sumber : Nota Keuangan RAPBN 2014 dan LKPP 2008-2012

Penempatan PMN telah meningkat sebesar 304% dalam periode 2008 – 2012, namun demikian rasionya terhadap penerimaan laba BUMN relative stabil. Pada tahun 2010, ratio PMN terhadap laba BUMN sebesar 7,5 sementara peningkatan PMN pada tahun 2012, hanya menghasilkan ratio sebesar 4,1.

Tabel 3. Rasio PMN dan Laba BUMN

	2008	2009	2010	2011	2012
PMN	2,500.00	11,674.00	4,038.60	8,684.50	7,600.00
Penerimaan Laba BUMN	29,088.4	26,049.5	30,096.9	28,184.0	30,798
Ratio	11.6	2.2	7.5	3.2	4.1

Meskipun tidak seluruh BUMN menerima PMN, namun diindikasikan ada sejumlah BUMN yang terus mengalami kerugian atau tidak lagi produktif. Penempatan PMN pada BUMN ini tentunya hanya akan menjadi beban APBN. Penempatan PMN kepada BUMN perlu mempertimbangkan efisiensinya dan manfaat strategisnya.

PENUTUP

Tujuan utama PMN adalah untuk memperbaiki struktur permodalan dan meningkatkan kapasitas usaha BUMN dan Perseroan Terbatas. Mengingat penambahan alokasi PMN juga harus memperhatikan kemampuan keuangan negara, maka perlu ditetapkan kriteria yang jelas dan transparan mengenai BUMN atau Perseroan Terbatas yang layak mendapatkan penambahan PMN. Hal ini sangat penting untuk menghindari hal-hal yang tidak diinginkan (lihat Boks 1).

Pasal 26, Peraturan Pemerintah Nomor 44 Tahun 2005 tentang Tata Cara Penyertaan dan Penatausahaan Modal Negara Pada Badan Usaha Milik Negara dan Perseroan Terbatas, menyebutkan bahwa Menteri Keuangan menyelenggarakan Penatausahaan setiap Penyertaan Modal Negara pada BUMN dan Perseroan Terbatas berikut perubahannya. Namun hingga saat ini belum ada ketentuan teknis yang mengatur tata cara penatausahaan penyertaan modal negara. Ketidakjelasan status bantuan pemerintah kepada BUMN sebagai kekayaan negara yang dipisahkan, berimplikasi pada tidak tercatatnya bantuan pemerintah sebagai ekuitas dan akhirnya tidak tercatat juga sebagai penyertaan modal negara. Penggunaan bantuan pemerintah kepada BUMN yang tidak jelas statusnya tersebut sangat rawan dengan penyalahgunaan dan manipulasi dana. Lebih jauh, ketidakjelasan ini dapat menyebabkan “hilangnya” kekayaan Negara.

Boks. 1

Dipertanyakan, Triliunan Penyertaan Modal Negara

Jumat, 28/06/2013 - 06:17

JAKARTA, (PRLM).- Tidak hanya pasal Lapindo saja yang 'diselundupkan' dalam APBNP 2013, tetapi juga ada anggaran sub sektor penyertaan modal negara bernilai triliunan rupiah yang 'diselundupkan' ke dalam anggaran negara yang disetujui dua pekan lalu itu.

Anggaran yang 'diselundupkan' itu dibagi dalam tiga bagian yakni anggaran untuk PT Utama Karya sebesar Rp 2 triliun, PT Bahana Pembinaan Usaha Karya senilai Rp 250 miliar dan untuk PT Krakatau Steel sebesar Rp 946 miliar.

Komisi VI DPR selaku mitra ketiga BUMN tersebut tentu saja menolak pencantuman anggaran itu sekaligus tidak bertanggung jawab bila terjadi penyimpangan. Ini penting karena Komisi VI tidak pernah diajak membahas anggaran tersebut. "Kita tolak dan Komisi VI tidak ikut bertanggung jawab atas pencairan dana PNM tersebut. Kita sudah kirim surat kepada Pimpinan DPR untuk mengusut penyeleundupan anggaran ini karena ini menyangkut nama baik lembaga," tegas anggota Komisi VI DPR, Lili Asdjuredja.

Menurut Lili, penyelundupan anggaran ini menyalahi prosedur UU MD3 dan sarat penyimpangan. Ia minta pimpinan Banggar menjelaskan masalah masuknya mata anggaran PNM ini. "Dari mana dan siapa yang mengajukan? Penyelundupan anggaran ini rawan penyimpangan yang menjurus pidana. Saya menduga, anggaran ini sengaja diselundupkan untuk menggecoh Komisi VI DPR," ujar Lili.

Lili mengaku heran, kenapa terhadap masalah yang sangat sensitive tersebut, kok Banggar DPR tidak teliti. Mestinya, Banggar hati-hati karena sudah banyak anggota DPR yang dipanggil KPK karena terkait kasus anggaran. "Terhadap kejadian itu, mestinya para anggota Banggar hati-hati dalam membahas APBN. Banyak yang curiga, anggaran yang diselundupkan itu sarat hubungan dengan permainan fee di dalamnya, makanya kita mesti super hati-hati," pintanya.

Di tempat terpisah, Wakil Ketua Komisi VI DPR, Aria Bima membenarkan bahwa pihaknya telah mengirim surat kepada Pimpinan DPR terkait anggaran untuk program PNM di tiga BUMN tersebut.

Menurut dia, mestinya anggaran PNM itu diajukan oleh Menteri BUMN kepada Komisi VI DPR, tetapi pemerintah mengajukan anggaran itu lewat APBNP 2013, sehingga secara procedural, pihaknya tidak tahu karena tidak dilibatkan. "Jadi, pengajuannya tidak melalui proses yang diatur dalam UU MD3. Karenanya, Komisi VI DPR kirim surat ke Pimpinan DPR untuk menjelaskan bahwa pengajuan anggaran tersebut tidak sesuai ketentuan. Kita tidak mau dituduh yang tidak-tidak, apalagi tidak tahu apakah pelaksanaannya nanti benar atau tidak. Kita nggak mau di kemudian hari kita dipanggil-panggil KPK untuk urusan yang tidak kita ketahui," tegas Aria Bima lagi. (A-109/A-147)***

Sumber : <http://www.pikiran-rakyat.com/node/240598> tanggal akses 22 Agustus 2013

Referensi :

- Undang-undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara
- Undang-undang Republik Indonesia No.19 Tahun 2003 Tentang Badan Usaha Milik Negara.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No.44 Tahun 2005 Tentang Tata Cara Penyertaan dan Penatausahaan Modal Negara Pada Badan Usaha Milik Negara dan Perseroan Terbatas.
- LKPP tahun 2007 – 2012
- PMK No. 96/PMK.06/2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penggunaan, Pemanfaatan, Penghapusan, dan Pemindahtanganan Barang Milik Negara
- Nota Keuangan APBN TA 2013
- Nota Keuangan RAPBN Perubahan TA 2013
- “Dasar-dasar Praktek Penyusunan APBN di Indonesia”, Kementerian Keuangan
- “Status Kekayaan pada BUMN”, Biro Analisa Anggaran dan Pelaksanaan APBN, 2007

Biro Analisa Anggaran dan Pelaksanaan APBN